

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

A REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O AUMENTO DA  
DESIGUALDADE SOCIAL

RODRIGO LEITUGA DE CARVALHO CAVALCANTE

Rio de Janeiro  
2018/1º Semestre

RODRIGO LEITUGA DE CARVALHO CAVALCANTE

A REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O AUMENTO DA  
DESIGUALDADE SOCIAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Rio de Janeiro  
2018/1º Semestre

Cavalcante, Rodrigo Leituga de Carvalho.

A regressividade da carga tributária brasileira e o aumento da desigualdade social / Rodrigo Leituga de Carvalho Cavalcante. -- Rio de Janeiro, 2018.

74 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. 2. CARGA TRIBUTÁRIA. 3. REGRESSIVIDADE. 4. DESIGUALDADE SOCIAL. I. SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella, orientadora. II. Título.

RODRIGO LEITUGA DE CARVALHO CAVALCANTE

A REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O AUMENTO DA  
DESIGUALDADE SOCIAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da Aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Professora Ms. Vanessa H. Portella Siqueira  
Orientadora

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro  
2018/1º Semestre

## AGRADECIMENTOS

É com muito orgulho que encerro mais uma etapa em minha vida: a conclusão da monografia e consequente formatura na faculdade. Sempre que alcançamos importantes conquistas em nossas vidas, é preciso rememorar que não o fizemos sozinhos.

Ao longo de todos esses anos, estive acompanhado de pessoas que me apoiaram e me conduziram para que alcançasse minhas metas e objetivos.

Agradeço, primeiramente, à minha família, por todo amor, pelo apoio incondicional e por estarem sempre ao meu lado. Sou eternamente grato por toda a educação que me deram e pelas oportunidades que, definitivamente, foram fundamentais para que eu esteja concretizando esse sonho. Esta conquista também é inteiramente de vocês!

Agradeço também aos meus amigos, que, estando ao meu lado durante toda a graduação, vivenciaram comigo os mais tenros e inesquecíveis sentimentos da juventude, cujos momentos compartilhados estarão sempre guardados na memória.

À todos aqueles com os quais tive a oportunidade de trabalhar e que foram fundamentais para o meu crescimento pessoal e profissional, através das seis instituições em que estagiei durante os cinco anos de faculdade: a Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro, o escritório Hazan Fonseca Advogados, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o escritório Kalache, Chame, Costa Braga Advogados, a Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro e a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Em especial, faço questão de destacar a gratidão aos meus chefes no escritório Kalache, Chame, Costa Braga Advogados, Dr. Carlos, Dra. Ana e Dra. Cintia, e ao Procurador Flávio Muller, da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, com os quais mantive uma relação mais íntima e duradoura, me proporcionando imensurável realização profissional e amadurecimento pessoal.

Por último, agradeço à Faculdade Nacional de Direito e todo seu corpo docente, instituição que me possibilitou um enorme aprendizado durante toda a graduação, despertando um imenso carinho que sempre cultivarei no coração

## RESUMO

A Constituição Federal prevê a redução da desigualdade como um de seus principais objetivos, o que pode ser alcançado pela política tributária do país. Entretanto, a carga tributária brasileira é extremamente regressiva, e, pelo contrário, aumenta a desigualdade social e a concentração de renda. Assim, o presente trabalho tem como principal objetivo demonstrar as razões pelas quais a carga tributária brasileira aumenta a desigualdade no país, possibilitando, assim, a elaboração de soluções para torná-la mais justa. Para isso, foi efetuada uma análise histórica da desigualdade e da tributação no país, para, em seguida, fornecer o aporte teórico sobre o atual sistema tributário brasileiro, seus principais conceitos e princípios. Posteriormente, através da apresentação de gráficos e tabelas, foi analisada a distribuição e estruturação da carga tributária brasileira, demonstrando os motivos pelos quais ela aumenta a desigualdade e como não atende aos princípios constitucionais tributários. Ao final, foram formuladas soluções para que a carga tributária efetive a justiça fiscal, o que é fundamental para o desenvolvimento social do país.

Palavras-Chave: Carga tributária; Regressividade; Desigualdade social; Justiça fiscal.

## ABSTRACT

The Federal Constitution establishes the reduction of inequality as one of its main objectives, which can be achieved by the country's tax policy. However, the Brazilian tax burden is extremely regressive increasing social inequality and income concentration. Thus, the main objective of this study is to demonstrate the reasons why the Brazilian tax burden increases inequality in the country, enabling the development of solutions to make it fairer. For this, a historical analysis of the inequality and taxation in the country was carried out, to then provide the theoretical contribution on the current Brazilian tax system, its main concepts and principles. Subsequently, through the presentation of graphs and tables, the distribution and structuring of the Brazilian tax burden was analyzed, showing the reasons why it increases inequality and how it does not comply with the constitutional principles of taxation. In the end, solutions have been formulated so that the tax burden makes tax justice effective, which is fundamental for the social development of the country.

**Keywords:** Tax Burden; Regressivity; Social Inequality; Tax Justice.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art - Artigo

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CRFB - Constituição DA República Federativa do Brasil

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EC - Emenda Constitucional

FPE - Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços

IE - Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

II - Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros

INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPi - Imposto sobre Produto Industrializado

IPTU - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ISS - Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITR - Imposto sobre a propriedade territorial rural

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programas de Integração Social RFB Receita Federal do Brasil

PNUD - Plano das Nações Unidas para o Desenvolvimento

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TSE - Tribunal Superior Eleitoral



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição de competências e partilha de receitas na Constituição de 1988 .....	32
Tabela 2 – Teorias sobre a classificação das espécies tributárias .....	36

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga tributária brasileira e nos países da América Latina e Caribe em 2014 ....	53
Gráfico 2 – Carga tributária brasileira e nos países da OCDE em 2014 .....	54
Gráfico 3 – Carga tributária brasileira e variações por base de incidência em 2015 .....	55
Gráfico 4 – Carga tributária sobre bens e serviços no Brasil e em países da OCDE em 2014.....	56
Gráfico 5 – Carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil e em países da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico) em 2014.....	57
Gráfico 6 – Carga tributária sobre a propriedade no Brasil e em países da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico) em 2014.....	58
Gráfico 7 – Receita tributária brasileira por base de incidência em 2014 e 2015 .....	60
Gráfico 8 – Receita tributária brasileira por relevância do tributo em 2014 e 2015 .....	61
Gráfico 9 – Número de alíquotas do IRPF entre 1979 e 2016 .....	63
Gráfico 10 – Alíquotas médias do IRPF de acordo com a faixa de rendimento total em 2013.....	64



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. A DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL.....	12
2. ANÁLISE HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL .....	19
3. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ...	34
3.1 Noções gerais .....	34
3.2 Conceito e classificação jurídica dos tributos .....	35
3.3 Os princípios tributários.....	39
3.3.1 O princípio da isonomia tributária .....	39
3.3.2 O princípio da capacidade contributiva.....	42
3.3.3 O princípio da progressividade tributária.....	43
3.3.4 O princípio da seletividade.....	46
4. A POLÍTICA TRIBUTÁRIA COMO MECANISMO PARA A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL.....	49
5. ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....	52
5.1 A distribuição da carga tributária brasileira.....	52
5.2 A inobservância aos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade na carga tributária brasileira .....	59
CONCLUSÃO.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	67

## INTRODUÇÃO

A partir da promulgação da Constituição da República de 1988, o Estado Brasileiro assumiu fundamental dever de redução das desigualdades regionais e sociais, além da erradicação da pobreza e da marginalização.

Uma das principais formas de promover tal redução da desigualdade decorre da tributação, através da política tributária adotada, que possui enorme papel na distribuição da riqueza entre a sociedade, viabilizando o aumento do bem-estar social dos cidadãos.

Entretanto, o sistema tributário brasileiro não reflete os mandamentos constitucionais que fundamentam a consolidação da justiça social e fiscal, promovendo, ao contrário, uma maior concentração de renda.

Nesse diapasão, a carga tributária brasileira possui um caráter extremamente regressivo, onerando de forma muito mais contumaz a população mais pobre e acarretando um drástico aumento da desigualdade social.

Dessa forma, é necessário analisar a estruturação e a distribuição da carga tributária brasileira, para que seja possível vislumbrar as razões pelas quais ela contribui para esse aumento da desigualdade social, possibilitando, assim, apresentar soluções para a promoção de uma carga tributária mais equânime.

No primeiro capítulo, será efetuada uma análise da desigualdade social no Brasil, que consiste em uma das mais acentuadas do planeta, demonstrando como tal desigualdade se consolidou no país ao longo de sua formação político-social.

Em seguida, no segundo capítulo, será realizada uma análise histórica da tributação no país, para que seja possível compreender como se erigiu o atual sistema tributário e como a promoção da justiça fiscal foi relevada ao longo de tal processo.

Posteriormente, no terceiro capítulo, será apresentada a estruturação do atual sistema tributário brasileiro, com o destaque de seus principais conceitos e princípios, objetivando proporcionar o aporte teórico que permita a elucidação do fenômeno da regressividade tributária.

Ato contínuo, o quarto capítulo almeja demonstrar como a política tributária é fundamental para a redução da desigualdade social e da concentração de renda, atendendo aos princípios e fundamentos insculpidos na Constituição Federal.

Por último, o quinto capítulo promoverá uma análise detalhada da carga tributária brasileira, demonstrando sua distribuição e como ela não atende aos princípios insculpidos na Constituição Federal, promovendo, ao contrário, o aumento da desigualdade social. Após tal análise, será possível apresentar soluções com o fito de tornar a carga tributária mais equânime, garantindo sua coadunação com os objetivos do Estado Brasileiro.

## 1. A DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL

O fenômeno da desigualdade social é, notoriamente, um dos principais problemas que afligem a sociedade brasileira, estando presente desde o seu surgimento e vindo a ser uma das características mais marcantes da formação político-social do Brasil.

Ainda que em um passado recente o Estado brasileiro tenha implementado políticas públicas que possibilitaram uma redução na desigualdade<sup>1</sup>, sua extensão ainda se revela bastante elevada.

Em sentido econômico, a desigualdade social se configura como uma relação entre as diferenças de renda, salários, riqueza ou poder de compra entre as classes sociais e sua variação entre regiões, períodos históricos, sistemas de produção ou estruturas sociais diferentes. Também é comumente chamada de desigualdade de renda, por se referir à concentração na distribuição de riquezas ou de renda.

A desigualdade de renda, nesse sentido, amplia as próprias desigualdades sociais, que, se forem consideradas em sentido mais abrangente, compõe-se de diversas medidas relacionadas ao bem-estar social da população, como qualificação profissional, subsistência, acesso aos serviços básicos, obtenção de emprego, entre inúmeras outras.

Assim, tais níveis de desigualdade se relacionam direta e indiretamente com aspectos sociais basilares, como a saúde<sup>2</sup>, educação<sup>3</sup>, violência<sup>4</sup>, nutrição<sup>5</sup>, mortalidade<sup>6</sup>, ao mesmo tempo determinando e sendo determinados por eles.

---

<sup>1</sup> GALBRAITH, James K. **Inequality and Instability – A study of the world economy just before the great crisis**. New York: Oxford University Press, 2012. p. 263-265.

<sup>2</sup> GRANJA, GF; ZOBOLI, ELCP; FRACOLLI, LA. **O discurso dos gestores sobre a equidade: um desafio para o SUS**. Cien Saude Colet, 2013.

<sup>3</sup> SILVA, NV; HASENBALG, C. **Recursos familiares e transições educacionais**. Cad Saude Publica 2002.

<sup>4</sup> MACEDO, AC; PAIM, JS; SILVA, LM. COSTA, MCN. **Violência e desigualdade social: mortalidade por homicídios e condições de vida em Salvador, Brasil**. Ver. Saúde Pública, 2001.

<sup>5</sup> VASCONCELOS, FAG; BATISTA FILHO, M. **História do campo da alimentação e nutrição em saúde coletiva no Brasil**. Cien Saude Colet 2011; pg. 81-90.

<sup>6</sup> ROCHA, S. **Pobreza no Brasil: afinal, de que se trata?** Rio de Janeiro: FGV Editora, 2003.

Hoje, o Brasil é um dos piores países do mundo em matéria de desigualdade de renda e abriga mais de 16 milhões de pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza<sup>7</sup>.

No início de 2017, os seis maiores bilionários do País juntos possuíam riqueza equivalente à da metade mais pobre da população<sup>8</sup>.

Entre os países para os quais existem dados disponíveis, o Brasil é o que mais concentra renda no 1% mais rico da população<sup>9</sup>, possuindo o 3º pior índice de Gini<sup>10</sup> na América Latina e no Caribe (atrás somente da Colômbia e de Honduras<sup>11</sup>), e, de acordo com o último Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Brasil é o 10º país mais desigual do mundo, num ranking de mais de 140 países<sup>12</sup>.

Esse extremo grau de desigualdade não é um fenômeno recente, sendo fundamental analisar como se consolidou na realidade brasileira, através da análise de suas raízes históricas e culturais.

A colonização brasileira surge como importantíssimo fato que impulsionou o aumento da desigualdade no país. No Brasil, tal colonização teve como finalidade explorar todo tipo de recurso existente, independentemente de serem recursos vegetais, minerais ou até mesmo humanos, através da escravização.

---

<sup>7</sup> BLOG NAÇÕES UNIDAS. **Salvaguardas Contra a Reversão dos Ganhos Sociais Durante a Crise Econômica no Brasil.** Disponível em: <[https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil\\_Portuguese.pdf](https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 02 de Fevereiro de 2018.

<sup>8</sup> BLOG OSFAM BRASIL. **Uma Economia para os 99%.** Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/uma-economia-para-os-99>>. Acesso em: 07 de Setembro de 2017.

<sup>9</sup> SOUZA, Pedro H. 2016. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013.** Universidade de Brasília, Instituto de Ciências Sociais. Brasília.

<sup>10</sup> O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos.

<sup>11</sup> BLOG NAÇÕES UNIDAS. **Salvaguardas Contra a Reversão dos Ganhos Sociais Durante a Crise Econômica no Brasil.** Disponível em: <[https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil\\_Portuguese.pdf](https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

<sup>12</sup> BLOG BRUNDP. **Human Development Report 2016.** 2017. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-HDR16%20Report.pdf>>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2018.



A formação social e política da sociedade brasileira não decorreu da vontade do povo, que não possuía qualquer vínculo que os unisse com os governantes, mas sim através da metrópole colonizadora. O Brasil se configurava como uma sociedade rural amplamente controlada por um árduo sistema de exploração imposto por Portugal, pautado no latifúndio, na escravidão e no monopólio comercial, que consistiam em inequívocos mecanismos de concentração da riqueza em favor das classes dominantes.

Assim, o processo colonizatório consistia em um planejamento e desenvolvimento cujos objetivos eram meramente direcionados para a exploração dos recursos encontrados, não existindo qualquer preocupação com a promoção de melhores condições de vida para a população.

O que determinava o processo de colonização eram as necessidades do mercado externo, ensejando a obtenção de novos territórios que fornecessem os recursos necessários.

Neste sentido, afirma o sociólogo Caio Prado Junior<sup>13</sup> que “a ideia de povoar não ocorre inicialmente a nenhum. É o comércio que os interessa, e daí o relativo desprezo por este território primitivo e vazio que é a América [...]”.

Dessa forma, a concentração de renda foi se consolidando em favor de quem detinha o poder, gerando um sistema que já nasceu pautado na desigualdade, em que tais indivíduos enriqueceram às custas da exploração de territórios e do trabalho dos menos favorecidos, o que foi amplamente verificado pelo sociólogo Ronaldo Coutinho Garcia:

O Brasil foi fundado sobre o signo da desigualdade, da injustiça, da exclusão: capitanias hereditárias, sesmarias, latifúndio, Lei de Terras de 1850 (proibia o acesso à terra por aqueles que não detinham grandes quantias de dinheiro), escravidão, genocídio de índios, importação subsidiada de trabalhadores europeus miseráveis, autoritarismo e ideologia antipopular e racista das elites nacionais. Nenhuma preocupação com a democracia social, econômica e política. Toda resistência ao reconhecimento de direitos individuais e coletivos (GARCIA, 2003, p. 9).<sup>14</sup>

Desde o período colonial, a história brasileira foi balizada pelo patrimonialismo, havendo nítida mistura entre a esfera pública e esfera privada nas relações sociais.

<sup>13</sup> PRADO JUNIOR, C. **Formação do Brasil Contemporâneo**. São Paulo: Brasiliense, 2004.

<sup>14</sup> GARCIA, Ronaldo Coutinho. **Iniquidade Social no Brasil: Uma aproximação e uma tentativa de dimensionamento**. Brasília: IPEA, 2003. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4205](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4205)>. Acesso em: 20 de Março de 2017.

O chamado Estado Patrimonial, denominado por Raymundo Faoro em sua famosa obra ‘Os Donos do Poder: Formação do patronato político brasileiro’<sup>15</sup> era o centro do poder e propulsor das relações sociais:

Os reis portugueses governaram o reino como a própria casa, não distinguindo o tesouro pessoal do patrimônio público. Seu poder assentava no patrimônio, em torno deste gravitava ele próprio, seus súditos e os interesses públicos da nação. A coroa conseguiu formar, desde os primeiros golpes da reconquista, imenso patrimônio rural (bens “requengos”, “regalengos”, “regoengos”, “regeengos”), cuja propriedade se confundia com o domínio da casa real, aplicado o produto nas necessidades coletivas ou pessoais, sob as circunstâncias que distinguiam mal o bem público do bem particular, privativo do príncipe [...] A propriedade do rei – suas terras e seus tesouros – se confundem nos seus aspectos público e particular. Rendas e despesas se aplicam, sem discriminação normativa prévia, nos gastos da família ou em bens e serviços de utilidade geral.

Os governantes, através do aparelho burocrático, marcado por essa enorme confusão entre os bens públicos e privados, faziam uso do poder justamente para satisfazer aos seus interesses pessoais.

O Brasil, assim, construía, na visão de Faoro<sup>16</sup>, um capitalismo político orientado:

De D. João I a Getúlio Vargas, numa viagem de seis séculos, uma estrutura político-social resistiu a todas as transformações fundamentais, aos desafios mais profundos, à travessia do oceano largo. O capitalismo politicamente orientado – o capitalismo político ou o pré-capitalismo -, centro da aventura, da conquista e colonização moldou a realidade estatal, sobrevivendo e incorporando na sobrevivência, o capitalismo moderno, de índole industrial, racional na técnica e fundado na liberdade do indivíduo – liberdade de negociar, de contratar, de gerir a propriedade sob a garantia das instituições. A comunidade política conduz, comanda, supervisiona os negócios, como negócios privados seus, na origem, como negócios públicos depois em linhas que se demarcam gradualmente. O súdito, a sociedade, se compreende no âmbito de um aparelhamento a explorar a manipular, a tosquiar nos casos extremos. Dessa realidade se projeta, em florescimento natural, a forma de poder, institucionalizada num tipo de domínio: o patrimonialismo, cuja legitimidade assenta no tradicionalismo – assim é porque sempre foi.

Essa maneira de gerir a coisa pública, diretamente relacionada ao patrimonialismo, foi observada por diversos pensadores da teoria política nacional.

Essa temática remonta ao histórico autor Max Weber, que foi um dos maiores estudiosos do patrimonialismo. Segundo ele, as ordens dadas pela autoridade são eminentemente voltadas a valores, opiniões e posições pessoais do Senhor. Assim, o

<sup>15</sup> FAORO, Raymundo. **Os Donos do Poder: Formação do Patronato Político Brasileiro**. São Paulo: Globo, 1958.

<sup>16</sup> Ibidem.

patrimonialismo se configura como uma maneira de dominação tradicional<sup>17</sup>, que está intimamente ligada com o subdesenvolvimento brasileiro.

Nesse diapasão, outros autores brasileiros, como Simon Schwartzman e Sergio Buarque de Holanda<sup>18</sup>, verificam o patrimonialismo brasileiro como uma prática que não vislumbra diferença entre a esfera privada e pública e, através de preciosas explicações políticas e culturais, atribui o grande atraso de desenvolvimento nacional ao extenso período escravagista e à herança colonial portuguesa.

De acordo com Holanda<sup>19</sup>, o chamado “homem cordial” brasileiro misturava sua vida pública com o interesse privado:

Não era fácil aos detentores das posições públicas de responsabilidade, formados por tal ambiente, compreenderem a distinção fundamental entre os domínios do privado e do público. [...]. Para o funcionário “patrimonial”, a própria gestão política apresenta-se como assunto de seu interesse particular; as funções, os empregos e os benefícios que deles auferem, relacionam-se a direitos pessoais do funcionário e não a interesses objetivos, como sucede no verdadeiro Estado burocrático, em que prevalece a especialização das funções e o esforço para se assegurarem garantias jurídicas aos cidadãos. A escolha dos homens que irão exercer as funções públicas faz-se de acordo com a confiança pessoal que mereçam os candidatos, e muito menos de acordo com as capacidades próprias. Falta a tudo a ordenação impessoal que caracteriza a vida no Estado burocrático [...].

Assim, a forma pessoal e íntima pela qual historicamente o homem público brasileiro tratava a coisa pública e as relações públicas com ele estabelecidas perdura até os dias de hoje, em que subsiste a enorme propensão ao tratamento pessoal de assuntos de interesse público.

A utilização de bens públicos para interesses pessoais do gestor/administrador e a nomeação para funções e cargos que atendam a interesses privados, sem a observância do que é melhor para o interesse público, são rotineiros exemplos na realidade brasileira.

Dessa forma, diversas práticas que contribuem substancialmente para o aumento da desigualdade social foram se incorporando dentro da própria cultura político-social brasileira e da maneira como os governantes lidam com suas funções.

---

<sup>17</sup> Weber classificava os tipos puros de dominação em tradicional, carismática e racional-legal.

<sup>18</sup> HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 12. ed. Rio de Janeiro: J. Olympio, 1978.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 105-106.

Na obra ‘Atlas da Exclusão no Brasil’<sup>20</sup>, Amorim e Pochmann corroboram com tal assertiva, elucidando que o problema da exclusão social no Brasil é histórico e continua amplamente presente, não obstante sua gravidade e inequívocas consequências para a maior parte da população brasileira.

Para eles, ainda que o Brasil tenha apresentado mudanças ao longo de todo século passado, a desigualdade social, pelo contrário, pouco se alterou, ou seja, a despeito das modificações sociais no país, a concentração de renda pouco continuou extremamente alta. De acordo com o anuário estatístico de 1946<sup>21</sup>, 73% da área rural pertenciam a 7,8% dos proprietários rurais, enquanto que 1,46% detinham 48,31% das terras. Por outro lado, 74,83% dos proprietários detinham apenas 11% das terras do país.

De acordo com atual relatório da concentração fundiária no país<sup>22</sup>, menos de 50 mil proprietários rurais possuem áreas superior a mil hectares e controlam 50% das terras cadastradas, enquanto cerca de 1% dos proprietários rurais detêm em torno de 46% de todas as terras. Assim, verifica-se que a situação pouco se alterou ao longo das décadas.

Seguindo tal linha de pensamento, discorrem Pochmann e Amorim<sup>23</sup>:

Os traços do subdesenvolvimento do Brasil generalizaram-se pela força do antiquado sistema de trabalho escravagista – do qual o país foi o último a se livrar – e pela ausência de reformas clássicas do capitalismo contemporâneo. As lacunas deixadas pela falta de reforma agrária, tributária e sociais tornaram o capitalismo brasileiro uma máquina de produção e reprodução de desigualdades.

Dessa forma, constata-se que a exclusão social se configura como uma inegável realidade do desenvolvimento econômico, político e social da sociedade brasileira. Os supramencionados autores demonstram que o Brasil passou, durante décadas, sem promover políticas públicas que efetivamente fossem capazes de reduzir a desigualdade social.

<sup>20</sup> COSTA, André; POCHMANN, Marcio; AMORIM, Ricardo, SILVA, Ronnie (org.). **Atlas da exclusão social no Brasil. Dinâmica e manifestação territorial**. Volume 2. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2004.

<sup>21</sup> LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, Enxada e Voto**. São Paulo: Alfa Ômega, 1976.

<sup>22</sup> BLOG SOCIAL. **Rel: Crimes do Latifúndio – A Concentração Fundiária no Brasil e a Ociosidade do Latifúndio**. Disponível em: <<http://www.social.org.br/relatorios/relatorio002.htm>>. Acesso em: 14 de Abril de 2014.

<sup>23</sup> COSTA, André; POCHMANN, Marcio; AMORIM, Ricardo, SILVA, Ronnie (org.). **Atlas da exclusão social no Brasil. Dinâmica e manifestação territorial**. Volume 2. 2. Ed. São Paulo: Cortez, 2004.

Nesse sentido, um dos fatores que, até os dias de hoje, sofreu pouquíssimas alterações com o fito de diminuir a desigualdade no país consiste no sistema tributário brasileiro, cujo caráter regressivo é uma das principais marcas que contribui para a manutenção da concentração de renda.

O ordenamento tributário representa um eficaz mecanismo para garantir uma maior distribuição de riqueza, cuja alteração de suas regras possibilita a correção de injustiças tributárias, tornando o sistema mais igualitário e, dessa forma, atendendo aos princípios e objetivos basilares que regem nossa República Federativa.

Assim, urge a necessidade de se verificar, após analisar como se fundamenta a base tributária brasileira, quais seus mecanismos que refletem e aprofunda a desigualdade social, tema que possui vital importância no desenvolvimento do país e que está cada vez mais em voga no debate público brasileiro.

## 2. ANÁLISE HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A análise da evolução histórica do sistema tributário brasileiro, desde a primeira Constituição, é fundamental para a compreensão do atual sistema tributário e como o mesmo aprofunda a desigualdade social e a concentração de renda.

A primeira Constituição brasileira foi a de 1824, que, mesmo sendo outorgada, inspirava-se no constitucionalismo liberal, prevendo princípios como o da fixação de impostos pelo legislativo bem como o da aprovação orçamentária<sup>24</sup>.

A partir dos séculos XVIII e XIX, o constitucionalismo consagrou o princípio da indispensabilidade da aprovação dos tributos pelo poder legislativo, ou seja, o princípio da legalidade, que foi agasalhado pela Constituição de 1824, junto com outros princípios, como o da isonomia, da capacidade contributiva e da irretroatividade da lei<sup>25</sup>.

Entretanto, não havia previsão de discriminação de rendas, o que só veio a ocorrer, ainda que de maneira incompleta, com a Lei nº 99 de 1835, que, segundo Aliomar Baleeiro<sup>26</sup>, previa 58 formas de imposição fiscal, havendo uma grande cumulatividade na carga tributária que sobrecarregava o contribuinte.

Contudo, como observou Amaro Cavalcanti<sup>27</sup>:

“O Império chegou a seu termo, sem ter podido fundar um sistema tributário — que, ao menos satisfizesse a esses dois fins: 1) uma distribuição e arrecadação conscientemente baseadas nas condições econômicas do País; 2) uma divisão razoável das contribuições públicas, entre a receita geral do Império e a receita particular das províncias”.

Tratava-se de uma economia fundamentalmente agrícola, cuja maior e principal fonte de receitas públicas advinha do comércio exterior, através do imposto de importação existente na

---

<sup>24</sup> SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve Passeio pela História do Direito Brasileiro, passando pelos Tributos**. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>>. Acesso em: 03 de Abril de 2018.

<sup>25</sup> Ibidem, p. 26.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

<sup>27</sup> CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de finanças**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

época, que, próximo à data de promulgação da República, constituía em torno de metade da receita total do governo<sup>28</sup>.

A Constituição Brasileira de 1891, que marca o início do período republicano, adotou, com pequenas modificações, a composição tributária vigente ao final do Império.

Entretanto, com adoção do federalismo, foi necessário criar uma estrutura de distribuição de competências fiscais, medida indispensável para a nova organização política do Estado Brasileiro.

A primeira Constituição Republicana, em seu art. 7º e 9º, era expressa ao delimitar a competência da União e dos Estados<sup>29</sup>:

“É da competência exclusiva da União decretar: 1º) Impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º) Direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como as estrangeiras que já tenham pago imposto de importação; 3º) Taxas de selo, ressalvada a estadual; 4º) Taxas de correios e telégrafos federais. Ademais, competiam, privativamente à União a instituição de bancos emissores e a criação (e a respectiva manutenção) das alfândega.”

“É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; 4º) sobre indústrias e profissões. Ademais, competia, exclusivamente aos Estados, decretar: 1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; 2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios”.

Em relação aos municípios, ficaram os Estados encarregados de fixar os impostos municipais para garantir-lhes autonomia, e, além disso, tanto a União como os Estados tinham competência para criar outras receitas tributárias.

Verifica-se que a maior parte dos tributos discriminados na Constituição eram sobre o comércio exterior, a propriedade e transações internas. Somente em 1922, a partir da Lei do Orçamento n° 4.625, foi instituído um imposto geral sobre a renda<sup>30</sup>:

---

<sup>28</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 22 de Abril de 2018.

<sup>29</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Brasília: Planalto do Governo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 03 de Abril de 2018.

<sup>30</sup> AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

“Instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.”

Ainda assim, no período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação consistia na maior fonte de receita da União, alcançando, até a Primeira Guerra Mundial, o montante aproximado de 50% da receita, enquanto o imposto sobre consumo correspondia ao ínfimo valor de 10%<sup>31</sup>.

Em decorrência da guerra, houve uma grande redução do comércio exterior, afetando a receita tributária da União. Assim, houve incremento na tributação doméstica, passando a haver maior importância dos impostos sobre consumo e rendimentos, ainda que de forma incipiente, pois o mercado interno de consumo ainda era pequeno e o nível de renda no país relativamente baixo.

Já no âmbito estadual, a principal fonte de receita consistia no imposto de exportação, que também era cobrado nas operações interestaduais, e não só nas operações para o exterior, além do imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. Quanto aos municípios, a principal fonte da receita tributária municipal era o imposto sobre indústrias e profissões, seguido pelo imposto predial<sup>32</sup>.

Na prática, a Constituição de 1891 teve como término o ano de 1930, pois, até 1934, data de promulgação da nova Constituição, o país foi governado por decretos editados pelo governo provisório, cujo líder, após a Revolução de 1930, era Getúlio Vargas. Assim, nesse tempo, houve pouquíssimas alterações em matéria tributária, não havendo qualquer tipo de reforma<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão N° 405. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 22 de Abril de 2018.

<sup>32</sup> Ibidem.

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em 22 de Abril de 2018.



O Brasil passava por grande crise econômica, reflexo da crise econômica mundial gerada a partir da Crise de 1929, que foi um dos motivos que possibilitou a própria Revolução de 1930<sup>34</sup>:

No Brasil, em resumo, assinala-se que, de 1920 a 1930, o café representava 70% das exportações brasileiras, e os Estados Unidos eram os maiores compradores. A redução quase total das importações norte-americanas trouxe uma séria crise para a balança comercial brasileira, do que resultaram: a) a política do governo brasileiro de financiar os estoques para manter o preço do café no mercado internacional foi afetada negativamente pela crise; b) o preço de outros produtos primários também caíram, aprofundando a crise; c) a indústria foi de certa forma beneficiada, pois capitais anteriormente investidos no café passaram a ser aplicados na indústria; d) com a desvalorização da moeda brasileira e a consequente elevação dos preços dos produtos estrangeiros, houve um estímulo para a fabricação de produtos similares no Brasil. Os fazendeiros, que sofreram grandes perdas, tiraram seu apoio ao governo que não solucionava seus problemas e essa atitude criou condições para uma ação radical e violenta contra o governo. Washington Luiz, que era o presidente da República em 1930, foi derrubado, e em seu lugar subiu Getúlio Vargas, apoiado pelos militares.

Com essa crise, surgiram as condições para que o país ampliasse seu processo de industrialização, com aumento da atividade econômica interna. Por conseguinte, seriam necessárias mudanças na estrutura tributária, o que ocorreu a partir da promulgação da Constituição de 1934.

A Constituição de 1934, assim, promoveu significativas alterações na legislação tributária. Em relação à sua estrutura, as principais mudanças consistiram em: i) a constitucionalização dos impostos de renda e consumo, de competência federal, que haviam sido criados por lei ordinária; ii) o desmembramento e distinção dos impostos sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* e *inter vivos*; iii) a criação do imposto sobre combustíveis destinado aos estados; iv) a transformação do imposto sobre vendas mercantis no imposto sobre vendas e consignações; e v) a criação do imposto de licença.<sup>35</sup>

Outrossim, houve substanciais mudanças na distribuição de competências constitucionais, principalmente no âmbito municipal e estadual.

---

<sup>34</sup> SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Textos de classe de história do direito brasileiro** (reprografados). Brasília, UnB — (1983 a 1999).

<sup>35</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 22 de Abril de 2018.

Aos Estados foi atribuída competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, com base alargada e de incidência cumulativa, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Além disso, foi permitido o exercício da competência concorrente com a União, na forma prevista na Constituição, vedando-se a bitributação, e estabelecendo-se que, na hipótese de criação de outros impostos além dos que são previstos privativamente, 30% caberia à União e 20% aos Municípios de onde tenham provindo<sup>36</sup>.

Em relação aos municípios, houve uma considerável mudança, havendo previsão de competência privativa para decretar alguns tributos, quais sejam<sup>37</sup>:

As rendas tributárias dos municípios, além da participação no imposto de indústrias e profissões e de vinte por cento sobre impostos eventualmente criados, segundo a previsão do inciso VII, do art. 10, estavam discriminados no art. 13, § 2º, incisos I a V; a saber: I — imposto de licenças; II — os impostos predial e territorial urbanos, cobrado, o primeiro, sob a forma décima ou de cédula de renda; III — o imposto sobre diversões públicas; IV — o imposto cedular sobre a renda dos imóveis rurais; e, V — as taxas sobre serviços municipais.

A Constituição de 1937 instituiu o chamado Estado Novo no Brasil, que, conforme o consagrado jurista Afonso Arinos<sup>38</sup>, não passou de uma ditadura pura e simples, com os Poderes Executivo e Legislativo concentrados nas mãos do Presidente da República.

Tal Constituição apresentou pouquíssimas mudanças na seara tributária em relação à Constituição de 1934, mantendo-a praticamente igual. Como constata Lopreato<sup>39</sup>, “a nova estrutura tributária não se diferenciou da anterior no que se refere à distribuição regional e intergovernamental da receita tributária”. As principais mudanças consistem na transferência dos Estados para o campo de competência da União em relação ao imposto de consumo sobre combustíveis de motor a explosão, estendendo inclusive sua incidência para a energia elétrica,

<sup>36</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 22 de Abril de 2018.

<sup>37</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

<sup>38</sup> SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 71.

<sup>39</sup> LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora UNESP, IE/UNICAMP, 2002.

e a retirada da competência dos municípios relativa ao imposto sobre a renda de imóveis rurais.

Até o final da década de 30, o imposto de importação se configurava como a principal fonte de receita, respondendo com aproximadamente 50% da receita. Entretanto, por conta principalmente da eclosão da Segunda Guerra Mundial e de sua influência sobre a economia externa, sua importância foi diminuindo drasticamente, sendo superado pelos impostos sobre consumo e sobre a renda, cuja importância aumentou substancialmente por conta do estímulo às atividades econômicas internas.

Em 1945, o Imposto de Importação participava com apenas 14,5% no total da receita federal, enquanto a participação do Imposto de Consumo chegou a 40% e a do Imposto de Renda a 33%<sup>40</sup>.

Por conta do final da guerra e a derrocada dos regimes totalitários, o Brasil iniciava de forma mais incisiva seu processo de industrialização, com significativa alteração da base produtiva e com maior tributação sobre as operações domésticas. Assim, o país superava sua condição de economia agroexportadora e extremamente dependente do comércio externo, firmando as bases para o fortalecimento da indústria.

Com a queda do Estado Novo, ocorreu a instalação de uma Assembleia Nacional Constituinte, e, posteriormente, houve a promulgação da Constituição de 1946.

No âmbito tributário, tal Constituição promoveu substancial alteração na repartição constitucional de receitas tributárias e teve um grande viés municipalista, conforme assevera o renomado jurista Hely Lopes Meirelles<sup>41</sup>: “Na Constituinte, o municipalismo ganhou corpo e veio a refletir-se na Constituição de 1946 sob o tríplice aspecto político, administrativo e financeiro” (Meirelles, 1993, p. 39).

---

<sup>40</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010.

<sup>41</sup> MEIRELLES, H. L. **Direito Municipal Brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2006.

A dotação de receitas municipais foi aumentada através da instituição do Imposto sobre Indústrias e Profissões e do Imposto do Selo, além da maior obtenção de receitas através da repartição constitucional.

Segundo a Constituição de 1946<sup>42</sup>, 60% da arrecadação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes seriam transferidos para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei (art. 15, § 2º).

Além disso, 10% da receita do Imposto de Renda caberiam aos Municípios, excluídos dos capitais, divididos em partes iguais, exigindo-se que pelo menos metade (50%) desta transferência fosse aplicada em benefícios da zona rural (art. 15, § 4º). Em relação aos impostos estaduais, estabeleceria, no art. 20 que, no caso de a arrecadação estadual, dela excluído o imposto de exportação, exceder o total das rendas locais, excluído os municípios das capitais, o estado deveria transferir-lhe 30% do excesso arrecadado.

Além disso, a Constituição introduziu, de maneira mais categórica, a temática regional no orçamento, com o objetivo de redução das desigualdades inter-regionais e dos desequilíbrios federativos.

De acordo com o capítulo das Disposições Gerais (Título IX), foi introduzida a obrigatoriedade de a União aplicar: i) no mínimo 3% de sua receita tributária na execução do plano de defesa contra os efeitos da seca no Nordeste, exigindo igual contrapartida dos estados beneficiados (art. 198); ii) 3%, durante pelo menos 20 anos consecutivos, na execução do plano de valorização da Amazônia, com igual contrapartida dos estados e territórios da região (art. 199); e iii) 1% no plano de aproveitamento das possibilidades econômicas do rio São Francisco e afluentes.<sup>43</sup>

No entanto, a tentativa de aumentar as receitas municipais, na prática, não obteve o êxito esperado. Primeiramente, em razão da maior parte dos Estados jamais ter transferido aos

---

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição da República do Brasil de 1946. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o34.htm)>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

<sup>43</sup> LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora UNESP, IE/UNICAMP, 2002.

municípios o percentual constitucional de 30% do excesso de arrecadação. Igualmente, as cotas do Imposto de renda somente passaram a ser distribuídas a partir de 1948 e eram calculadas com base na arrecadação do ano anterior, e, por conta disso, o valor real recebido pelo município no ano seguinte já havia sido corroído pela inflação. Por último, surgiu nos Estados um fenômeno desordenado de desmembramentos e criação de novos municípios, que passaram de 1.669 municípios em 1944, para 3.924 municípios em 1966. Desta forma, muitos municípios brasileiros passaram a depender, quase que exclusivamente, das transferências das cotas partes da União, cujo percentual diminuía de acordo com a quantidade de municípios.

A partir da década de 50, o governo brasileiro envidou enormes esforços para o desenvolvimento industrial, criando o BNDES, reestruturando o Plano Rodoviário Nacional, constituindo o Fundo Federal de Eletrificação, criando a Petrobras, entre inúmeras outras medidas que promoveram as bases da industrialização e o incremento do mercado nacional.

Por conta de tal enorme participação estatal na economia, tanto na formação bruta de capital como no consumo, ocorreu um grande aumento de despesas, que não eram abrangidas pelo quantitativo de receitas. Dessa forma, a participação do governo na formação bruta de capital fixo cresceu de 25,6% no quadriênio 1953/56 para 37,1% nos quatro anos do Plano de Metas (1956/1960), e o consumo teria crescido de 14,3% para 20,3% entre 1947 e 1960, aumentando à taxa anual de 8,3%, em termos reais, contra 5,3% do consumo privado<sup>44</sup>.

O Estado crescia em tamanho e funções, e tal crescimento não era acompanhado pelas receitas estatais. O déficit do Tesouro aumentava a cada ano, assim como a inflação. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963<sup>45</sup>.

O sistema tributário, desde a Constituição de 1946, sofreu somente pequenas reformas pontuais, tendo sua estrutura permanecida a mesma, e, assim, se tornou totalmente insuficiente pra realidade da época, estando o equilíbrio fiscal extremamente atingido.

---

<sup>44</sup> LESSA, C. **Quinze anos de política econômica**. São Paulo: Brasiliense, 1981.

<sup>45</sup> As taxas de inflação mencionadas no texto correspondem a variações das médias anuais do Índice Geral de Preços da Fundação Getulio Vargas.

Assim, a reforma tributária era vista como prioritária, tanto para solucionar a enorme dificuldade orçamentária, como para prover recursos para o Estado, que deles necessitava para a consecução de suas finalidades. Tratava-se de uma estrutura tributária ultrapassada, repleta de desequilíbrios estruturais e que impedia que o Estado efetivamente desempenhasse seu papel.

Nesse contexto, a chamada reforma tributária se inicia com a Emenda Constitucional nº 18 (EC18/65), de 01/12/1965, passando pela aprovação do Código Tributário Nacional (CTN) e, posteriormente, com as mudanças advindas da Constituição de 1967, possuindo as seguintes prioridades<sup>46</sup>: i) depurar o sistema de impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento atingido pelo país e ajustá-lo à nova realidade econômica; ii) recompor a capacidade de financiamento do Estado, adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação; iii) transformar o instrumento tributário em uma poderosa ferramenta do processo de acumulação; iv) criar incentivos fiscais e financeiros para estimular e apoiar setores considerados estratégicos no novo modelo de desenvolvimento; e v) desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados a viabilizar os objetivos do crescimento.

Dessa forma, a reforma tributária possibilitou, pela primeira vez, a construção de um verdadeiro Sistema Tributário Nacional, havendo inclusive um capítulo próprio na Constituição, garantindo maior modernidade, harmonia e sistematização, pois, anteriormente, à EC nº 18/65, haviam inúmeros conflitos entre as normas, que possuíam notoriamente imperfeições e, por conta disso, geravam frequentes abusos e ilegalidades, contribuindo para a uma verdadeira desarmonia na seara tributária<sup>47</sup>.

Foram extintos certos impostos, enquanto outros foram renomeados, havendo bases de incidência bem definidas, além de tributos que assumiram um maior aspecto econômico, possibilitando a adoção de políticas extrafiscais. Tais impostos passaram a ser classificados

---

<sup>46</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. p. 34.

<sup>47</sup> MARTINS, I. G. da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. São Paulo, 2000. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf)>. Acesso em: 15 de Junho 2017.

em dois setores, interno e externo, sendo enquadrados em quatro grupos: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços e impostos especiais<sup>48</sup>.

Com a alteração sistemática da arrecadação, houve priorização da tributação sobre valor agregado, vedando-se a instituição de impostos cumulativos, havendo, por exemplo, a substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (“ICM”).

Além disso, foi eliminada a competência residual de criação de impostos para os Estados e Municípios, restringindo tal autonomia somente à União, o que prevenia a criação indiscriminada de novos impostos por tais entes federativos, garantindo maior harmonia ao sistema e evitando a coexistência de sistemas tributários autônomos e desintegrados.

Ademais, no âmbito administrativo, ocorreram diversas mudanças que almejavam uma maior eficiência à administração tributária e sua fiscalização, como a criação da Secretaria da Receita Federal, a instituição da Declaração de Bens do Imposto de Renda, o Serviço Geral de Processamento de Dados (“Serpro”), a autorização da cobrança de arrecadação federal pela rede bancária, o Cadastro Geral de Pessoa Jurídica e o Cadastro de Pessoas Físicas.

A reforma tributária, além de garantir um maior equilíbrio orçamentário, tinha como grande alicerce o crescimento econômico, atendendo aos setores empresariais e a acumulação de capital, havendo pouquíssima preocupação com a equidade ou justiça fiscal do sistema<sup>49</sup>.

Foram concedidos inúmeros incentivos fiscais para o setor financeiro, setores empresariais exportadores e de investimento, ampliando também a demanda por bens duráveis pelas camadas de renda média e alta da sociedade.

Conforme assevera Celso Furtado<sup>50</sup>, o instrumento tributário ampliou consideravelmente a drenagem de recursos públicos para as classes de renda média e alta da

---

<sup>48</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

<sup>49</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão N° 405. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

sociedade, com a concessão de um leque de incentivos e benesses fiscais do imposto de renda para elas dirigido, com o objetivo de expandir sua renda real e dar-lhe condições de aumentar a demanda por bens de consumo dos setores que se encontravam com elevado nível de capacidade ociosa à época, no caso o setor de bens duráveis.

Os dados de 1970 demonstram que os 5% mais ricos da população aumentaram sua participação na renda nacional em 9% (em relação a 1960) e detinham 36,3% da renda nacional. Já a faixa dos 80% mais pobres diminuíra sua participação em 8,7% no período, ficando com 36,8% da renda<sup>51</sup>.

O chamado “milagre econômico”, ocorrido entre o fim da década de 60 até meados de 1973, apesar do inegável crescimento econômico, gerou, ao mesmo tempo, uma maior concentração de renda na sociedade.

A partir da segunda metade da década de 70, ocorreu uma grande desaceleração do crescimento econômico, impulsionada pelo quadro de desequilíbrio fiscal, após anos de inúmeros incentivos fiscais concedidos de maneira indiscriminada, pelo exponencial aumento da inflação e pela conjuntura econômica internacional, após as crises do petróleo que afetaram toda a economia mundial.

Nesse momento, ficou nítido que o esforço realizado pelo Estado para sustentar o crescimento, seja através da realização de investimentos ou de renúncias fiscais, para apoiar o processo de acumulação, o conduziu a uma grave crise fiscal, que se encontrava na raiz das disfunções que gerou a crise econômica.

O Estado brasileiro tentava cobrir seus desequilíbrios estruturais recorrendo a empréstimos externos, o que foi feito de maneira continua e indiscriminada, o que, com a alta internacional dos juros, levou ao enorme aumento da dívida externa.

A crise fiscal, associada à crise econômica, atingiu as últimas bases de sustentação política da ditadura, tendo em vista que, para combatê-las, foi preciso a adoção de políticas que contrariavam os interesses do Estado. Assim, sem possuir condições políticas para

---

<sup>50</sup> FURTADO, Celso. **Análise do “modelo” brasileiro**. 2ª edição. São Paulo: Civilização Brasileira, 1972.

<sup>51</sup> SINGER, Paul. **O Milagre Brasileiro - Causas e Consequências**. Caderno Cebrap, nº 6, 1972, São Paulo.



realizar reformas de profundidade e reestruturar o mecanismo de financiamento interno, a política econômica começou a desmontar as estruturas de incentivos fiscais que haviam sustentado a expansão econômica da década de 1970.

Com isso, ocorreu a expressiva elevação dos impostos internos, tanto pelo aumento de alíquotas em geral, como pela criação de novos tributos, como foi o caso do Finsocial (atual Cofins), em 1982. Ademais, houve a modificação, diante da vultuosa aceleração inflacionária, da política salarial, que acabou atingindo também a classe média, que, havido sido bastante beneficiada anteriormente.

Dessa forma, a insatisfação com o regime militar se alastrava por diversos segmentos da população, acarretando um grande aumento da oposição política. Na eleição direta para governadores em 1982, a oposição elegeu dez governadores, incluindo os de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, os mais fortes na disputa política. Surge, pouco tempo depois, o histórico movimento ‘DIRETAS JÁ’ que reivindicava a realização de eleições presidenciais diretas no Brasil.

Nesse diapasão, após pressão da oposição no Congresso, foram aprovados projetos de mudanças fiscais que contrariavam o interesse dos governantes da ditadura, pois retiravam recursos do poder central em prol dos Estados, Municípios e de políticas sociais.

Foram promulgadas, em dois dias, as relevantes Emendas Constitucionais nº 23 e nº 24, denominadas, respectivamente, de Emenda Passos Porto e Emenda João Calmon. Tais emendas modificaram vários dispositivos referentes à matéria tributária, viabilizando uma participação maior da arrecadação de impostos aos Estados-membros e Municípios, por meio de repasses a seus fundos de participação.

Com as suas finanças extremamente defasadas e com a política econômica dando absoluta prioridade à contenção do déficit público, com o fito de combater o ascendente processo inflacionário, tais iniciativas não apenas representaram um golpe nos objetivos do executivo federal, como o prenúncio de que o Estado autoritário estava com os dias contados<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Francisco. **A crise da federação: da oligarquia à globalização**. In: AFFONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. (Orgs.). *A federação em perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

Em 1985, nas eleições do Colégio Eleitoral, que representava uma instância criada pelo governo militar para eleger de forma indireta os governantes do país, Tancredo Neves, candidato da oposição, venceu o candidato Paulo Maluf, que era apoiado pelo governo militar. A partir de tal momento, iniciou-se a derrocada oficial da ditadura militar e o período de transição política para a democracia.

Em 1987, foi convocada a Assembleia Nacional Constituinte para a elaboração da nova Carta Magna, cujo processo foi concluído com a promulgação da Constituição Federal em cinco de outubro de 1988, estabelecendo uma nova ordem econômica, política, social, jurídica balizadas por um regime democrático.

Entre suas diversas alterações, evidencia-se a reforma do sistema tributário, visando adequá-lo à nova realidade do país e da sociedade.

Como reação ao viés centralizador e autoritário presente no regime militar, a Constituição de 1988 teve como grande alicerce a descentralização tributária, modificando, consideravelmente, a estrutura da distribuição de competências e de receitas entre os entes da federação, beneficiando Estados e Municípios em detrimento da União.

Assim, a União, por exemplo, perdeu os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), que seriam integrados ao novo imposto estadual – o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – e teve aumentada, substancialmente, a fatia do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI transferida para os Estados e Municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI).<sup>53</sup>

Já os Estados foram favorecidos, por seu turno, com a expressiva ampliação da base de incidência do novo ICMS, à qual se integraram os impostos únicos e especiais, e com a criação do Imposto sobre Herança e Doações, além do aumento expressivo do Fundo de Participação dos Estados (FPE), dos recursos para os Fundos Constitucionais do Norte,

---

<sup>53</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

Nordeste e Centro-Oeste (NO-NE-CO) e da criação do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, que drenaria 10% da receita do IPI. Ao ser garantida maior autonomia para definir as alíquotas do ICMS, respeitadas as limitações delineadas em lei, atestou-se a capacidade de autofinanciamento de suas políticas públicas.<sup>54</sup>

No caso dos Municípios, também houve benefícios com a promulgação da nova Constituição. Primeiramente, obtiveram o aumento das transferências para o Fundo Próprio dos Municípios e com o Fundo de Compensação das Exportações de manufaturados. Em seguida, com a ampliação dos impostos que lhes era permitido cobrar. Além disso, passou a ser de sua competência o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter vivos, que anteriormente era da competência dos Estados.

Dessa forma, assim foi delineada a distribuição de competências e partilhas de receitas na Constituição da República de 1988:

Tabela 1 – Distribuição de competências e partilha de receitas na Constituição de 1988  
**Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas**

Competência	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
<b>União</b>			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-
Renda (IR)	53,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
IPI	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F. Ex.)	22,5 (FPM) 2,5 (F. Ex.)
Operações financeiras (IOF)	100,0	-	-
Territorial rural (ITR)	50,0	-	50,0
Grandes fortunas (IGF)	100,0	-	-
<b>Estados</b>			
ICMS	-	75,0	25,0
<i>Causa mortis</i> e doação (ITCD)	-	100,0	-
Veículos automotores (IPVA)	-	50,0	50,0
<b>Municípios</b>			
Predial e territorial urbano (IPTU)	-	-	100,0
Transmissão <i>inter vivos</i>	-	-	100,0
Vendas a varejo de combustíveis (IVVC)	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)	-	-	100,0

Fonte: Constituição de 1988.

Por conta da nova estrutura da repartição de receitas, a participação da receita tributária disponível da União caiu de 60,1% em 1988 para 54,3% em 1991, enquanto a dos Estados

<sup>54</sup> Ibidem. p. 40.

aumentou de 26,6% para 29,8% e a dos Municípios, subiu de 13,3% para 15,9% no mesmo período<sup>55</sup>.

Para compensar essas perdas, o governo federal passou a explorar vigorosamente as contribuições sociais, muitas vezes cumulativas, seja criando-as ou aumentando suas alíquotas. Em 1989 foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e, nos anos seguintes, aumentada as alíquotas e bases de incidência do PIS e do COFINS. Também foi criado um imposto de natureza cumulativa, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) que, em 1996, seria transformado na Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a qual só deixaria de ser cobrada em 2008. Além disso, também houve a elevação de impostos que cuja receita não era transferida para Estados e Municípios, como o IOF.

Assim, a estrutura caminhou para aumento de tributos indiretos, potencializando o fenômeno da regressividade tributária. Como consequência, o novo sistema tributário se configurou como extremamente complexo e gerando distorções cujos reflexos permanecem vigorando até os dias de hoje, cujos detalhes serão elucidados ao longo dos próximos capítulos.

---

<sup>55</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

### 3. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 3.1 Noções gerais

Com o escopo de elucidar os principais aspectos referentes ao atual sistema tributário, é imperioso destacar seus conceitos básicos e uma visão geral de sua atuação, possibilitando, assim, uma maior compreensão acerca do fenômeno da regressividade da carga tributária brasileira.

O Sistema Tributário Nacional compreende todos os tributos vigentes no país, agasalhados legalmente pela Lei Maior, que é a Constituição da República. Assim, observa os diversos princípios e normas que lhe são atinentes, garantindo a obtenção dos recursos necessários para manter as atividades de interesse público.

A compreensão da estruturação do Sistema Tributário Brasileiro deve ser efetuada através de uma visão piramidal, composta pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional - recepcionado pela Carta Magna com status de lei complementar, conforme o art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – e pela legislação extravagante.

A Constituição Federal de 1988 confere competências e limitações para exercício dessas competências, as quais devem obedecer às normas gerais determinadas pelo Código

Tributário Nacional e demais leis complementares subsequentes, aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e o fazem por meio de lei – complementar ou ordinária, a depender da matéria por ela disciplinada<sup>56</sup>.

Verifica-se, na prática, que existem normas constitucionais tributárias espalhadas por toda a Constituição, e não somente no título VI, capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional. Pode-se citar, à guisa de exemplo, as normas constitucionais tributárias previstas nos títulos relativos à ordem social, à ordem econômica e financeira, e, por último, nas disposições constitucionais gerais.

Esclarecidas tais noções introdutórias, é preciso avançar para o estudo do conceito e da classificação jurídicas dos tributos.

### 3.2 Conceito e classificação jurídica dos tributos

Inicialmente, o Código Tributário Nacional<sup>57</sup>, no seu artigo 3º, contempla o conceito de tributo, ou seja, a definição de tributo possui base legal:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Quanto à finalidade do tributo, a doutrina<sup>58</sup> elenca a função fiscal, extrafiscal e parafiscal. A função fiscal decorre quando o principal objetivo do tributo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Por sua vez, a função extrafiscal advém da utilização do tributo com a finalidade precípua de intervir numa situação social ou econômica, não objetivando a simples arrecadação de recursos financeiros. Por último, a finalidade parafiscal se concretiza quando o objetivo da cobrança do tributo, embora seja a arrecadação, tem seu produto destinado para entidade diversa daquela que instituiu a exação.

Demonstrado o conceito e a finalidade dos tributos, é necessário discorrer sobre suas classificações. A doutrina contempla diversas controvérsias acerca dos critérios adotados para

---

<sup>56</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014. p. 362.

<sup>57</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>58</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2016.

classificação dos tributos em espécies – se a vinculação, a destinação, a restituição, a reunião de dois desses critérios ou todos eles. Cinco figuras jurídicas protagonizam o debate sobre a natureza tributária: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A classificação dessas figuras como espécies tributárias é o que diferencia a teoria bipartida, tripartida, tetrapartida ou pentapartida.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 5º, assevera que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, explicitamente adotando a teoria tripartida das espécies tributárias. Já o Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com tal temática, adotou a teoria pentapartida, ou seja, considera as cinco espécies tributárias como existentes. Cabe salientar que os adeptos da teoria tripartida consideram que tanto os empréstimos compulsórios como as contribuições especiais são tributos, classificando-os como taxas ou impostos, a depender de como a lei definiu o seu fato gerador.

Nesse sentido, cumpre apresentar as variadas teorias existentes e seus respectivos autores<sup>59</sup>:

Tabela 2 - Teorias sobre a classificação das espécies tributárias

<b>Teoria</b>	<b>Defensores</b>	<b>Critério classificatório</b>	<b>Espécies tributárias</b>
Bipartida	Alfredo Augusto Becker; Geraldo Ataliba	Vinculação (ou não) à atividade estatal	Impostos e taxas (Alfredo Augusto Becker) Tributos não vinculados (impostos) e tributos vinculados (taxas e contribuições em geral - Geraldo Ataliba)
Tripartida	Paulo de Barros Carvalho; Roque Antonio Carrazza	Vinculação (ou não) à atividade estatal e fato gerador	Imposto, taxas e contribuições (art. 145, CRFB/88) Empréstimo compulsórios e “contribuições especiais” são impostos ou taxas, dependendo do fato gerador
Quadripartida	Ricardo Lôbo Torres; Luciano Amaro	Vinculação (ou não) à atividade estatal, fato gerador, destinação/afetação da receita arrecada a restituabilidade	Impostos, taxas (incluindo-se contribuições de melhoria – Luciano Amaro), contribuições (incluindo-se contribuições de melhoria – Ricardo Lobo Torres) e empréstimos compulsórios
	Supremo Tribunal	Vinculação (ou não)	

<sup>59</sup> LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Tributos em Espécie**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2012. p. 17-19.

Pentapartida	Federal; Hugo de Brito Machado; Ives Gandra Silva Martins; Paulo Ayres Barreto	à atividade estatal, fato gerador, destinação/afetação da receita arrecada e restituabilidade	Impostos taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições “especiais” ou para fiscais
--------------	--	---	---

Adotando-se a posição dominante na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, que é a pentapartida, é preciso conceituar as cinco espécies tributárias existentes, através da conceituada doutrina de Ricardo Alexandre<sup>60</sup>.

Os impostos se configuram como tributos não vinculados, ou seja, cuja cobrança não guarda correlação com alguma atividade estatal específica, que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo, possuindo caráter contributivo, fundamentado sobre a ideia de solidariedade social.

A competência para a instituição é atribuída pela Constituição Federal e privativa a cada ente federado, salvo a chamada competência tributária residual, atribuída à União, em que é possível, mediante lei complementar, instituir novos impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo de outros impostos previstos na Constituição. Além disso, também são tributos de arrecadação não vinculada, ou seja, sua receita se presta ao financiamento das atividades gerais do Estado.

Já as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais, instituídos em razão do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. A competência para a instituição da taxa é do ente federativo que presta o respectivo serviço ou que exerce o respectivo poder de polícia. Igualmente, a Constituição Federal proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos.

Por sua vez, as contribuições de melhoria consistem em tributos vinculados, uma vez que sua instituição depende de uma específica atuação estatal, que é a realização de obra pública da qual decorra valorização imobiliária para o proprietário de imóvel, sendo a competência para sua instituição do ente federativo que realizou tal obra.

<sup>60</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 12. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador - JusPodivm, 2018. p. 53-111.



Dessa forma, o fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim a valorização dela decorrente, possuindo, assim, caráter contraprestacional, ressarcindo o Estado dos gastos com a realização da obra. Por conta disso, o Estado não pode cobrar mais do que gastou com a obra, e, além disso, também é vedada a cobrança de valor maior do que a obra proporcionar para cada imóvel beneficiado, sendo tais limites chamados de limite total e limite individual.

Ato contínuo, os empréstimos compulsórios são tributos não vinculados, cuja instituição decorre da necessidade de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, além da hipótese de investimento de caráter urgente e de relevante interesse nacional. São tributos não vinculados, pois sua instituição não depende de atividade estatal específica, ao passo que sua arrecadação é vinculada, ou seja, a receita obtida deve obrigatoriamente ser utilizada na consecução da atividade que ensejou sua instituição. A competência para sua criação é exclusiva da União, não havendo qualquer exceção, e somente pode ser criado através de lei complementar, ou seja, é vedada sua criação através de lei ordinária ou medida provisória. Outrossim, são restituíveis, devendo a lei instituidora do empréstimo compulsório fixar os prazos e condições do resgate.

Por último, as contribuições especiais são tributos de competência exclusiva da União, cuja instituição, segundo a Constituição Federal, pode ser feita nas hipóteses de contribuição social, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais.

Entretanto, a própria Constituição prevê exceções a tal regra de competência. Primeiramente, é atribuída competência aos Estados, Municípios e do Distrito Federal para instituir contribuição de seus servidores para o custeio de seus respectivos regimes previdenciários.

Ademais, a Emenda Constitucional nº 39/2002 atribuiu competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Tais contribuições, via de regra, devem ter sua arrecadação utilizadas para o financiamento de determinadas atividades de interesse público, beneficiando certos grupos, e direta ou indiretamente o contribuinte, ou seja, possuem uma finalidade inerente à sua criação.

Esclarecido os principais conceitos relacionados aos tributos, é imprescindível analisar os princípios que regem o sistema tributário brasileiro.

### 3.3 Os princípios tributários

Para a promoção de um direito tributário justo é fundamental a observância dos princípios adequados à matéria.

Segundo o consagrado jurista Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>61</sup>, princípio é, por definição:

“Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há no sistema jurídico positivo”.

Assim, os princípios se consubstanciam como o alicerce dos ordenamentos jurídicos, consagrando os valores e diretrizes que os norteiam.

O ordenamento jurídico brasileiro contempla diversos princípios tributários que almejam promover uma tributação fundamentada na justiça social, contribuindo para a redução das desigualdades. Dessa forma, é imprescindível o estudo de tais princípios, cujo detalhado exame será sobejamente realizado.

#### 3.3.1 O princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária se configura como uma projeção do princípio constitucional da igualdade, que está previsto no artigo 5º da Constituição Federal e é ratificado em diversos outros dispositivos constitucionais.

A acepção horizontal da isonomia refere-se a indivíduos nivelados, em que, por estarem na mesma situação, devem ser tratados da mesma maneira. Já a acepção vertical refere-se aos indivíduos que, ao se encontrarem em situações distintas, devem, justamente por isso, ser

---

<sup>61</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 629-630.

tratados de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam. Daí decorre a famosa lição de Rui Barbosa<sup>62</sup> a respeito das desigualdades:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não desigualdade real.

A consagração do princípio da isonomia é fundamental para a consolidação do Estado Democrático de Direito, e, com o avanço da sociedade, cada vez mais é preciso elucidar como aplicá-lo à realidade contemporânea. Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari<sup>63</sup> traz uma atual concepção sobre tal princípio:

A concepção de igualdade como igualdade de possibilidades corrige essas distorções, pois admite a existência de relativas desigualdades, decorrentes da diferença de mérito individual, aferindo-se este através da contribuição de cada um à sociedade. O que não se admite é a desigualdade no ponto de partida, que assegura tudo a alguns, desde a melhor condição econômica até o melhor preparo intelectual, negando tudo a outros, mantendo os primeiros em situação de privilégio mesmo que sejam socialmente inúteis ou negativos. A igualdade de possibilidades não se baseia, portanto, num critério artificial, admitindo realisticamente que há desigualdades entre os seres humanos, mas exigindo que as desigualdades e direitos não decorram de fatores artificialmente criados ou de concepções egoístas e discriminatórias.

No âmbito tributário, o princípio da isonomia tributária está previsto no artigo 150, II da Constituição Federal<sup>64</sup>, nos seguintes termos:

É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Trata-se de postulado específico que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação fática. Percebe-se, dessa forma, que o artigo 5º da Constituição reflete o princípio de maneira genérica, enquanto o artigo 150, II o delinea de maneira específica, abrangendo o âmbito tributário.

Levando-se em consideração a trajetória histórica do país quanto à tributação, esse princípio merece vital atenção. É cediço que, durante o regime militar, verificaram-se inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de

<sup>62</sup> BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. São Paulo: [s.e.] Arcádia, 1944. p. 10-11.

<sup>63</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

<sup>64</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Não paginado. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 de Setembro de 2015.

isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualdades, na forma de nítidas “liberalidades”, traduziam-se em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo que ocupavam ou o ofício que exerciam<sup>65</sup>.

Ato contínuo, segundo a interpretação de tal princípio, deve ocorrer, além da igualdade formal de todos os brasileiros perante a lei tributária, a igualdade material entre os indivíduos sujeitos ao ordenamento jurídico pátrio, isto é, que os dessemelhantes devem ser tratados desigualmente na medida de suas diferenças, de modo que possam se aproximar efetivamente daqueles que possuem condições melhores que as suas para que, assim, se realize uma verdadeira isonomia.

Dessa forma, para atender ao princípio da isonomia tributária, Sabbag<sup>66</sup> assevera que deve ser levado em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem.

Nesse diapasão, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>67</sup> apresenta algumas regras que devem guiar a aplicação do princípio da isonomia tributária:

“a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias”.

O princípio da isonomia tributária guarda íntima correlação com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que tributar os que expressam mais riqueza significa realizar a busca da igualdade material, devendo esse último princípio, dessa forma, ser detalhado de maneira mais aprofundada.

---

<sup>65</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 172.

<sup>66</sup> Ibidem. p. 174.

<sup>67</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 116-117.

### 3.3.2 O princípio da capacidade contributiva

Conforme explicitado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia tributária, dele decorrendo diretamente, sendo uma forma de instrumentalizá-lo e alcançar o ideal de justiça fiscal, que consiste em seu elemento axiológico justificador.

O artigo 145, §1º da Constituição Federal<sup>68</sup> prevê expressamente seu conceito:

[...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a este objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apresentada a definição constitucional do princípio, cumpre trazer à baila sua conceituação doutrinária, através da obra de Hugo de Brito Machado<sup>69</sup>:

O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela Ciência das Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum da Justiça: o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um.

Ao contrário do que prevê a Constituição Federal, tanto o Supremo Tribunal Federal quanto a doutrina entendem que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos em geral e não apenas aos impostos<sup>70</sup>.

O princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis<sup>71</sup>. Assim, a doutrina moderna fundamenta o princípio da capacidade contributiva no princípio da solidariedade, na repartição das despesas públicas, como corolário do Estado Social<sup>72</sup>.

<sup>68</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Não paginado. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 de Setembro de 2015.

<sup>69</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

<sup>70</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 12. ed. rev. atual. Salvador: JusPodivm, 2018.

<sup>71</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 207.

<sup>72</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 191.

Quando à interpretação da locução “sempre que possível”, Aliomar Baleeiro<sup>73</sup> assevera que uma errônea interpretação poderia transparecer alguma discricionariedade em sua aplicação. Segundo ele, a locução, pelo contrário, denota o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

Dessa forma, hoje o princípio da capacidade contributiva é visto como autoaplicável, como demonstra o posicionamento da tributarista Misabel Derzi<sup>74</sup>:

Mas se se podia afirmar sua diretriz meramente programática no contexto constitucional de 1946 como o fazia Aliomar Baleeiro, já não se pode negar a força vinculante do preceito tanto para o legislador ordinário, como para o interprete e aplicador da norma na constituição de 1988.

[...]

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador como também para o intérprete e aplicador da lei.

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva é extremamente relevante para o sistema tributário ao se constituir como um instrumento que legitima os meios de discriminação na tributação, além de possibilitar a graduação dos tributos.

Efetivamente, é uma das principais maneiras de estabelecimento de uma tributação mais equitativa, baseada nos ideais de justiça fiscal, pois, ao se respeitar a real capacidade contributiva daquele que sofre a exação, estará se limitando o âmbito de atuação do Estado, impondo restrições à atividade tributária.

Para isso, é inevitável analisar também o chamado princípio da progressividade tributária, que, para boa parte da doutrina<sup>75</sup>, instrumentaliza o princípio da capacidade contributiva, garantindo sua melhor aplicação.

### 3.3.3 O princípio da progressividade tributária

<sup>73</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 694.

<sup>74</sup> Ibidem. p. 689.

<sup>75</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. p. 88.

O princípio da progressividade possui como parâmetro normativo, assim como o princípio da capacidade contributiva, no artigo 145, §1º da Constituição Federal, que prevê a graduação dos impostos, tendo como motivação justamente o atendimento à capacidade contributiva. Assim, a progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame<sup>76</sup>.

A progressividade passou a possuir a possuir maior relevância a partir da segunda metade do século XIX, quando se concebeu que a realização do princípio da capacidade contributiva exigiria elevar o tributo mais do que proporcionalmente ao crescimento da renda. Com este novo pensamento, reconheceu-se legítima a tributação progressiva. No final do século XIX e no início do século XX, praticamente em todos os países existiam impostos com alíquotas progressivas<sup>77</sup>.

Dessa forma, a progressividade tributária aduz que a relação entre tributo e capacidade contributiva aumente com o nível econômico do contribuinte, isto é, na medida em que se aumenta a capacidade econômica, aumenta-se a contribuição de modo mais que proporcional.

Segundo Sabbag<sup>78</sup>, tal princípio se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao pensamento popular de “quanto mais se ganha, mais de paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório estatal.

Assim, a progressividade poderá ter caráter fiscal, tendo como fundamento a arrecadação, caso em que ocorre a majoração das alíquotas dos bens com base de cálculo de maior valor, com a finalidade de auferir mais recursos à Administração Pública, assim como poderá ter caráter extrafiscal, na situação em que se deseja estimular ou desestimular determinada conduta.

---

<sup>76</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 207.

<sup>77</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital – no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

<sup>78</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 207-208.

A progressividade é entendida como a técnica mais adequada para se atingir a igualdade material, posto que aqueles que realmente possuam maiores riquezas acabarão por arcar efetivamente mais pelos tributos em geral, em favor dos que pouco ou nada dispõem<sup>79</sup>.

Nesse diapasão, um sistema tributário que contemple observância ao princípio da progressividade corrobora a tributação como instrumento de redistribuição de renda, além de consolidar o papel do Estado como executor de políticas públicas, principalmente daquelas que atuam em benefício das classes sociais menos favorecidas.

Piketty<sup>80</sup> afirma que a inovação mais importante do século XX, em matéria tributária, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda, angariando um papel central na redução da desigualdade:

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XX.

Entende-se que a tributação progressiva não necessariamente deva ser aplicada a todos os tributos ou, especificamente, a todos os impostos, mas deve reportar-se ao sistema tributário como um todo.

Verifica-se, assim, que existem espécies tributárias que, por sua natureza, não são adequadamente passíveis de tratamento progressivo, como naqueles sobre o consumo, em que não é possível graduar o encargo tributário segundo a capacidade econômica de cada indivíduo. Nessa concepção, portanto, é perfeitamente admitida a existência de tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza proporcional, mas que aplicação conjunta dos mesmos deverá sempre buscar um sistema tributário progressivo<sup>81</sup>.

A carga tributária brasileira, entretanto, está longe de ser considerada progressiva, sendo, pelo contrário, marcada por sua regressividade. Ao contemplar preferência por impostos indiretos, defende-se a penalização dos contribuintes de mais baixas rendas, à medida que as classes mais ricas pouco ou nunca são atingidas – e, quando o são, muitas vezes, não cumprem com suas obrigações tributárias.

---

<sup>79</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

<sup>80</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital – no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 484.

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.79.



Dessa forma, como há presença maciça da tributação indireta na carga tributária brasileira, cuja progressividade, conforme elucidado, torna-se inviável na maior parte dos casos, é necessário detalhar o princípio da seletividade, que atua como mecanismo para garantir a observância ao princípio da capacidade contributiva na tributação indireta, contribuindo para a redução da desigualdade social.

### 3.3.4 O princípio da seletividade

O princípio da seletividade tributária se relaciona com a essencialidade dos produtos tributados, em que, quanto mais essencial for o bem, menor será a alíquota a ele aplicada, enquanto os bens de menor essencialidade serão tributados através de alíquotas maiores<sup>82</sup>.

Assim, consiste a seletividade em uma valoração da alíquota, no momento de sua definição pelo legislador, de modo a desestimular, através do estabelecimento de uma alíquota mais alta, ou desestimular, com a redução dessa alíquota, determinados comportamentos de consumo da população em razão da essencialidade do bem tributado. Nesse sentido, Baleeiro discorre sobre no que configuraria a essencialidade<sup>83</sup>:

“A palavra (essencialidade) (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros (...).”

Em termos práticos, a seletividade consistiria na diminuição da alíquota dos impostos nos bens considerados essenciais, como alimentos, vestuário etc. De modo oposto, são onerados mais gravosamente os produtos considerados supérfluos ou de luxo, como os perfumes, as bebidas, os cigarros, entre outros bens. Assim, gravam-se menos os produtos indispensáveis, enquanto oneram-se mais os produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

---

<sup>82</sup> FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. 233 f. p.97.

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizadora Mizabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. p. 348.

Tal princípio encontra-se, primeiramente, positivado no artigo 153, §3º, I, da Constituição da República, asseverando que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, e, em seguida, no artigo 155, §2º, III, prevendo que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Nesse contexto, a tributação incidente sobre as relações de consumo, como nos casos do ICMS e do IPI, tem como traço característico a difícil associação ao princípio da capacidade contributiva, em razão de os mais influentes instrumentos realizadores deste princípio serem a progressividade e a pessoalidade da tributação, institutos diametralmente opostos ao principal à tributação indireta.

Assim, não é possível graduar o IPI ou o ICMS de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo, não sendo possível identificar o consumidor final. A finalidade do princípio da capacidade contributiva, nesse caso, pode ser alcançada para estes impostos por meio da adoção do princípio da seletividade, cujo foco está no produto, e não no contribuinte, conforme elucidado anteriormente.

Corroborando tal entendimento, discorre a tributarista Misabel Derzi<sup>84</sup>, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro:

O princípio da seletividade, tanto nos impostos sobre produtos industrializados, como no imposto sobre circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o pólo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.

Ricardo Lodi<sup>85</sup> defende que a seletividade representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, pois é capaz de aferir a riqueza do contribuinte de fato por meio do grau de indispensabilidade do bem consumido, de maneira que o consumo de bens populares é gravado com alíquotas menores, ao passo que os bens supérfluos são tributados com base em alíquotas maiores.

---

<sup>84</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. São Paulo: Gen. p.168.

<sup>85</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ nº 18. Rio de Janeiro, 2010, v. 1. p. 13.

Através do princípio da seletividade, permite-se que os bens de primeira necessidade, que correspondem a maior parcela de gastos da população mais pobre, recebam uma onerosidade mínima ou até mesmo não sejam onerados com tributos, certamente aliviando o peso da carga tributária sobre os mais pobres, permitindo que a tributação se alinhe ao poder econômico desta classe social e concretize o princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, outro ponto interessante é que, na medida em que a onerosidade do bem aumenta, conforme diminui sua essencialidade, os bens supérfluos serão adquiridos por aqueles que, efetivamente, tiverem condições de comprá-los, pois o contribuinte que detém capacidade contributiva elevada demonstra, também, a possibilidade de adquirir bens de luxo sem que tais aquisições venham prejudicar o seu orçamento<sup>86</sup>.

Dessa forma, pode-se afirmar que o princípio da seletividade atuará no intuito de onerar os produtos supérfluos e desonerar os bens de primeira necessidade, imprescindíveis à subsistência do contribuinte. Seu escopo é favorecer os consumidores finais, que são os que suportam, de fato, a carga econômica dos impostos indiretos sobre o consumo. Agindo dessa forma, o princípio da seletividade é capaz de inibir a regressividade destes tributos.

---

<sup>86</sup> FERRAZ, Loren-Louise Giacomassi; HACK, Érico. **O princípio da capacidade contributiva e a tributação de bens de luxo na moda**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades, OPET nº 08. Curitiba, 2012. p. 7.

#### 4. A POLÍTICA TRIBUTÁRIA COMO MECANISMO PARA A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL

A distribuição de riquezas em uma sociedade, segundo o consagrado jurista Ronald Dworkin<sup>87</sup>, é resultado do seu ordenamento jurídico, mas não só em relação às leis que regem a propriedade e as relações para a sua aquisição e transferência, como também em relação às normas fiscais e políticas.

Thomas Piketty<sup>88</sup>, em sua obra *A Economia da Igualdade*, já identificava a tributação como mecanismo mais eficaz de redistribuição de riquezas destinada ao combate das desigualdades sociais:

O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.

Nesse compasso, Thomas Nagel e Liam Murphy<sup>89</sup> consideram que os níveis relativos de riqueza podem ser ajustados por meio de outros aspectos do sistema jurídico, mas o meio mais eficiente é através da tributação.

A Constituição da República de 1988 traçou como seus objetivos a construção uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Além disso, de acordo com o art. 23, X da Carta Magna<sup>90</sup>, o combate às causas da pobreza e dos fatores de marginalização, bem como a promoção da integração social dos

---

<sup>87</sup> DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. “Introdução: A Igualdade é importante?”.

<sup>88</sup> PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 85

<sup>89</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1ª ed. Brasil: Martins Fontes, 2005, p. 155-156.

<sup>90</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Não paginado. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 de Setembro de 2015.

setores desfavorecidos é competência comum dos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, a atuação estatal constitui um dever integrado dos entes federados.

Ademais, a Constituição vincula a ordem econômica às finalidades de promoção da justiça social, redução das desigualdades sociais e fomento do pleno emprego (art. 170, caput e incisos VII e VIII), submete o exercício do direito à propriedade privada em geral ao cumprimento de sua função social (art. 5º, inciso XXIII).

Para que seja possível cumprir tais objetivos, é de suma importância que a política tributária brasileira seja condizente com os objetivos e fundamentos traçados e determinados pela Carta Magna, o que é corroborado por Baleeiro<sup>91</sup>:

Nesse passo não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como instrumento de política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre as pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso para aqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo. Princípios como progressividade, pessoalidade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro<sup>92</sup>, o combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela redistribuição de renda, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva.

Assim, a tributação torna-se instrumento hábil para a redução da desigualdade concomitante ao desenvolvimento e à distribuição igualitária da renda, com a equidade da matriz tributária e justiça fiscal.

---

<sup>91</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010. p. 9-10.

<sup>92</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n.3, 2015. p.7-8. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em 07 jun. 2018.

Segundo Pochmann<sup>93</sup>, através da equidade tributária se proporciona um sistema tributário mais justo, que proporciona menor grau de concentração de renda, sendo importante se atentar à sua aplicação prática<sup>94</sup>:

A orientação objetiva dessa teoria, centrada na capacidade de contribuição, parte da distribuição da carga tributária entre os contribuintes, sem vinculá-los à estrutura e ao nível do gasto público, os quais são aceitos como dados. A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal – as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente.

Dessa forma, é necessária uma tributação que atenda aos princípios, objetivos e fundamentos insculpidos na Constituição, que permitam a concretização da redução da desigualdade, promovendo uma maior justiça fiscal e social. Para isso, deve-se analisar como é composta a carga tributária e sobre os bens que ela incide, e os seus reflexos na desigualdade de renda.

---

<sup>93</sup> POCHMANN, Márcio. **Desigualdade e Justiça Tributária**. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Brasília, 2008.

<sup>94</sup> LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Equitativa**. Ensaios Fundação de Economia e Estatística SEH. Porto Alegre, v. 22, no 1, 2001, p. 288-306.

## 5. ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

### 5.1 A distribuição da carga tributária brasileira

O Brasil é um país cuja carga tributária, além de elevada e complexa, é extremamente regressiva, tributando de forma mais onerosa as camadas mais pobres da população e contribuindo enormemente no aprofundamento da desigualdade social no país.

Para a análise da distribuição da carga tributária e seus efeitos, é necessário, primeiramente, compreender a diferença entre a tributação direta e indireta.

A diferenciação entre a tributação direta e indireta se baseia na repercussão do encargo econômico-financeiro. São indiretos os tributos que permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo, enquanto são diretos os tributos que não permitem tal translação, de modo que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre com o impacto econômico-financeiro do tributo<sup>95</sup>.

Assim, nos tributos indiretos, o recolhimento é efetuado pelo contribuinte de direito, entretanto, o encargo econômico-financeiro é transferido e suportado pelo contribuinte de fato, enquanto nos tributos diretos, o ônus repercute diretamente sobre o contribuinte de direito.

Acerca de tal classificação, discorre Luciano Amaro<sup>96</sup>:

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos é a que divide os tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são devidos, de direito, pelas mesmas pessoas que de fato, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, de direito, por uma pessoa (dita contribuinte de direito), mas suportados por outra (contribuinte de fato): o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos.

---

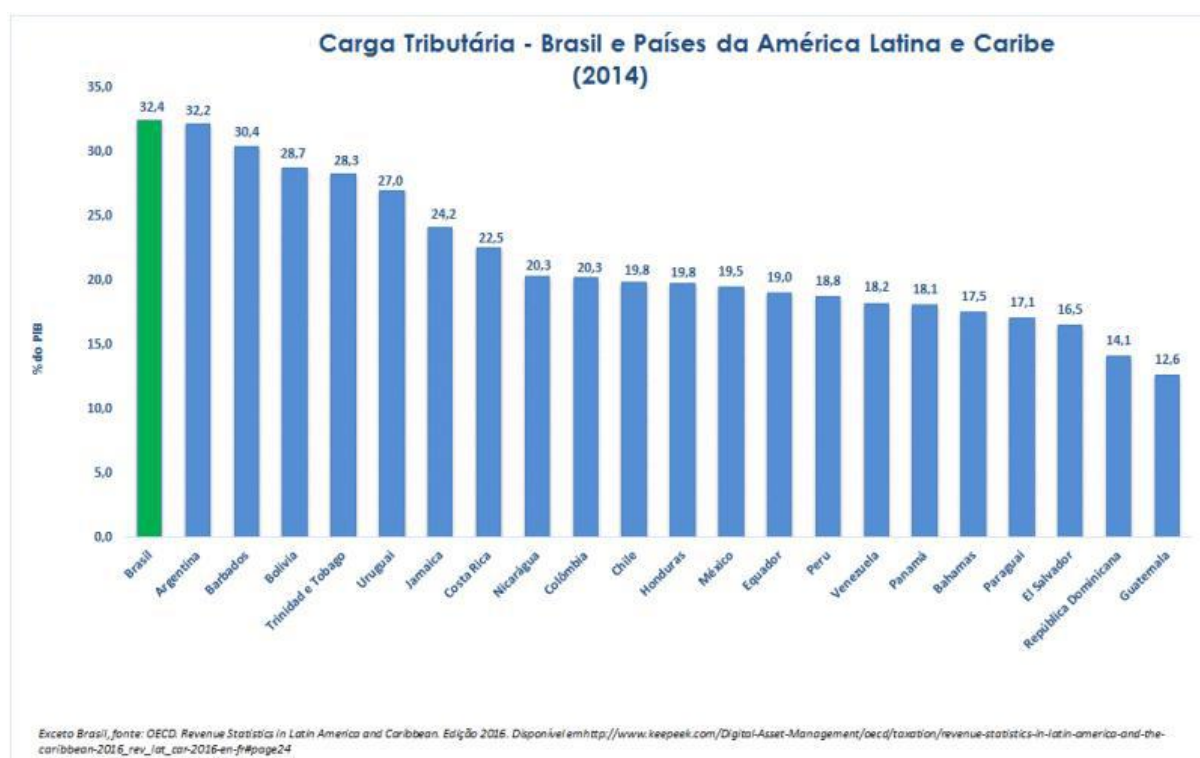
<sup>95</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 12. ed. ver., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 119

<sup>96</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 90.

Segundo o mais recente estudo<sup>97</sup> realizado pelo Ministério da Fazenda e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a carga tributária brasileira, divulgado em setembro de 2016, a carga tributária brasileira, no ano de 2015, correspondeu a 33,66%.

De acordo com um gráfico comparativo com base nos dados fornecidos pelo relatório anual da OCDE - Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento<sup>98</sup>, o Brasil possui a maior carga tributária da América Latina e Caribe:

Gráfico 1 – Carga tributária brasileira e nos países da América Latina e Caribe em 2014



FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

Entretanto, conforme constata o tributarista Ricardo Lodi Ribeiro<sup>99</sup>, embora tenha aumentado bastante nas últimas décadas, se for comparada à carga tributária dos países desenvolvidos, como os da OCDE, não se caracteriza tão alta, estando dentro da média de tais países, como se verifica de acordo com o gráfico abaixo.

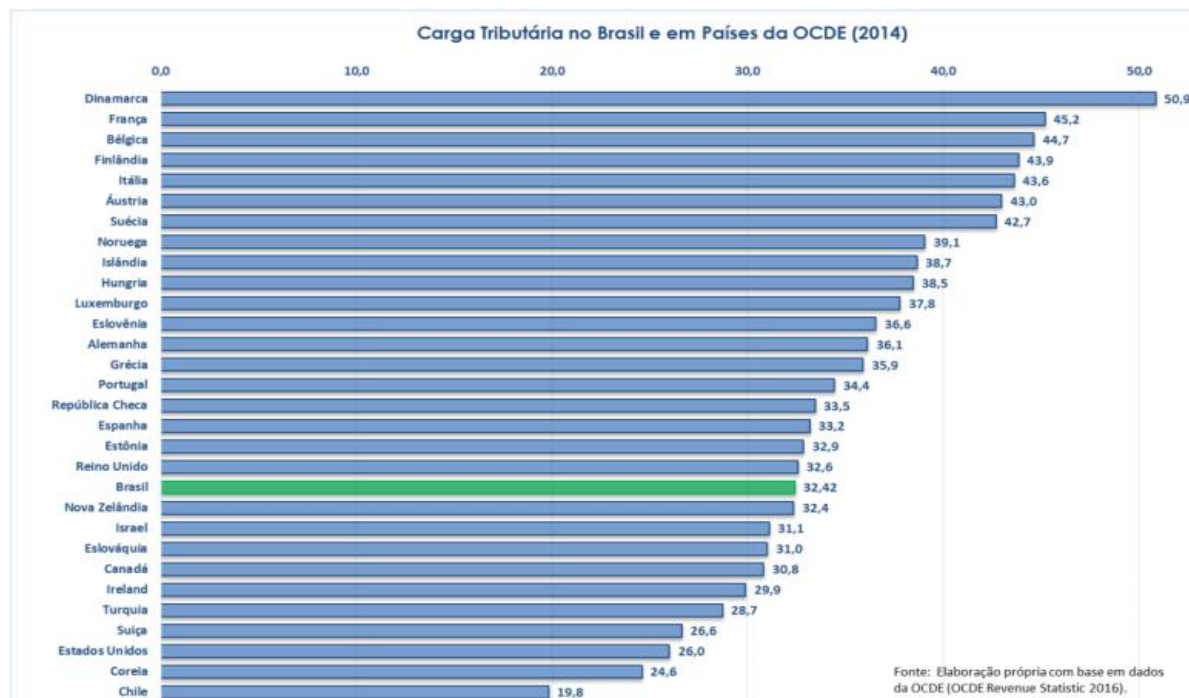
<sup>97</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência. 49 f. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016. p. 6.

<sup>98</sup> OECD. **Revenue Statistics 2016**. Disponível em <[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016\\_rev\\_stats-2016-en-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016_rev_stats-2016-en-fr)>. Acesso em 02 de Fevereiro de 2018.

<sup>99</sup> RIBEIRO, R. L. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, 2015, p. 10.



Gráfico 2 – Carga tributária brasileira e nos países da OCDE em 2014



FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

De modo geral, o maior problema da carga tributária brasileira em relação aos países mais desenvolvidos não é seu tamanho, mas a sua composição, que acentua as desigualdades sociais, como será demonstrado a seguir.

Além disso, insta mencionar que o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou um aprofundado estudo<sup>100</sup> sobre o confronto entre a carga tributária e o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), que demonstrou o pífio retorno de bem-estar que a receita tributária provoca na sociedade brasileira. Entre os 30 países com maiores cargas tributárias, o Brasil ocupa a 30ª posição – e essa lamentável última colocação já se repete há vários anos.

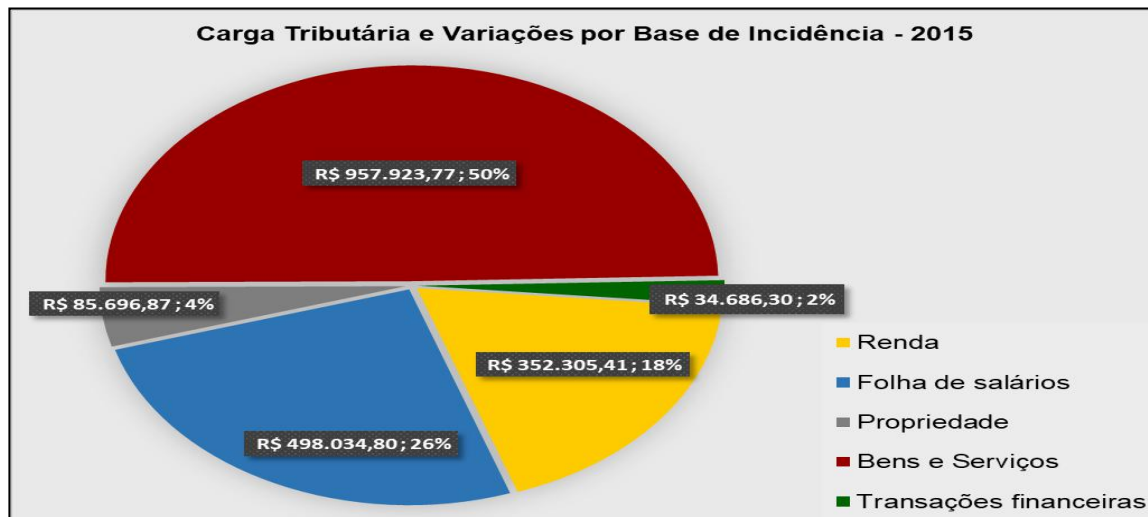
Conforme os dados mais recentes fornecidos pela Receita Federal<sup>101</sup>, a distribuição da carga tributária brasileira, em relação à arrecadação tributária total, é dividida em,

<sup>100</sup> BLOG IBPT. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade)**. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 28 de Maio de 2018.

<sup>101</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 49 f. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016. p. 31.

aproximadamente: 50% em bens e serviços, 26% em folhas de salários, 18% em renda, 4% em propriedade e 2% em transações financeiras, conforme demonstra o gráfico abaixo:

Gráfico 3 – Carga tributária brasileira e variações por base de incidência em 2015



FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

Feitas tais considerações, constata-se que, no Brasil, a tributação indireta, que incide sobre o consumo de bens e serviços, constitui a base da arrecadação tributária, com aproximadamente 50% da receita tributária do país.

Na tributação sobre consumo, os consumidores, ricos ou pobres, ao realizarem transações de bens e serviços, pagam a mesma proporção de tributos, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidades de contribuição. Torna-se impossível identificar todos os contribuintes de fato (consumidores finais) a fim de verificar as condições econômicas individuais de cada um para efeito de graduação do imposto, o que, na prática, faz com que a população mais pobre arque com a mesma porcentagem de tributos do que a população mais rica, tendo em vista que a alíquota incidente sobre determinado bem ou serviço é a mesma.

Dessa forma, a tributação sobre o consumo afeta de maneira muito mais intensa a população mais carente, já que gasta seus rendimentos na aquisição de bens de consumo e serviços, produtos básicos e necessários para a sobrevivência, não permitindo que se aumente o patrimônio pessoal dessa parte da população. Assim, a preferência em tributar sobre o consumo resulta no efeito regressivo destes impostos indiretos.

Segundo relatório do Instituto de Estudos Socioeconômicos - INESC<sup>102</sup>, os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos.

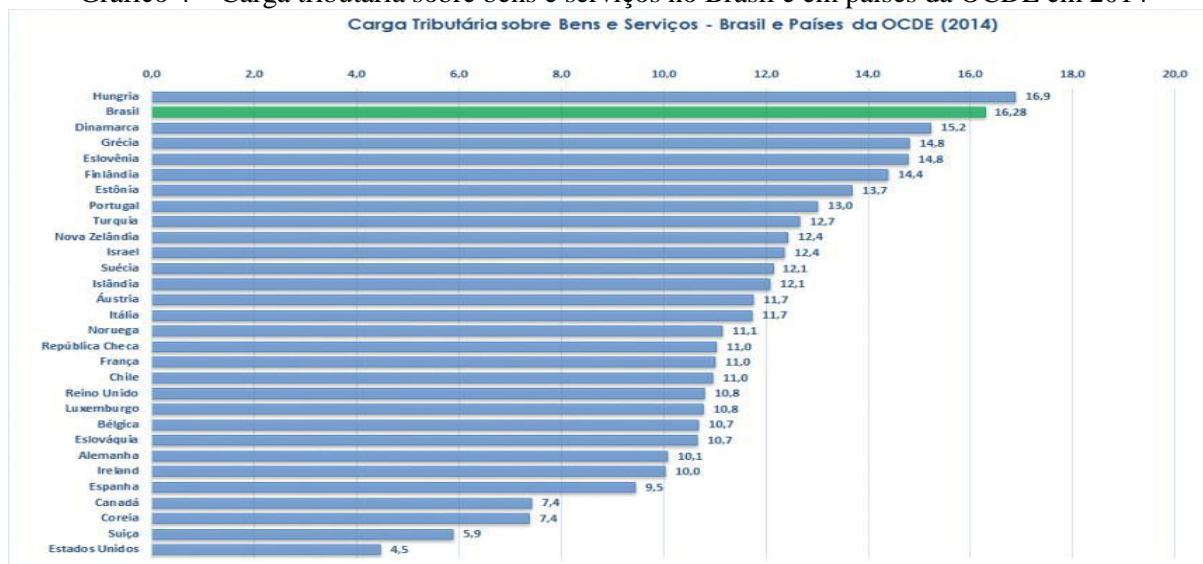
Já de acordo com Marcio Pochmann<sup>103</sup>, presidente do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada):

“Os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica”.

Assim, se a tributação sobre o consumo é elevada, mais onerosa se torna para a população de menor renda, acentuando a desigualdade social e intensificando a disparidade do peso da carga tributária entre as classes mais e menos favorecidas.

Nesse diapasão, constata-se que, comparativamente aos países da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias sobre bens e serviços, como se verifica através do gráfico abaixo:

Gráfico 4 – Carga tributária sobre bens e serviços no Brasil e em países da OCDE em 2014



FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

<sup>102</sup> SALVADOR, Evilasio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 12 de Junho de 2017.

<sup>103</sup> PORTAL APRENDIZ. **Pobres pagam 44% mais imposto, aponta estudo**. Disponível em <<http://portal.aprendiz.uol.com.br/content/pobres-pagam-44-mais-imposto-aponta-estudo>>. Acesso em 02 de Fevereiro de 2018.

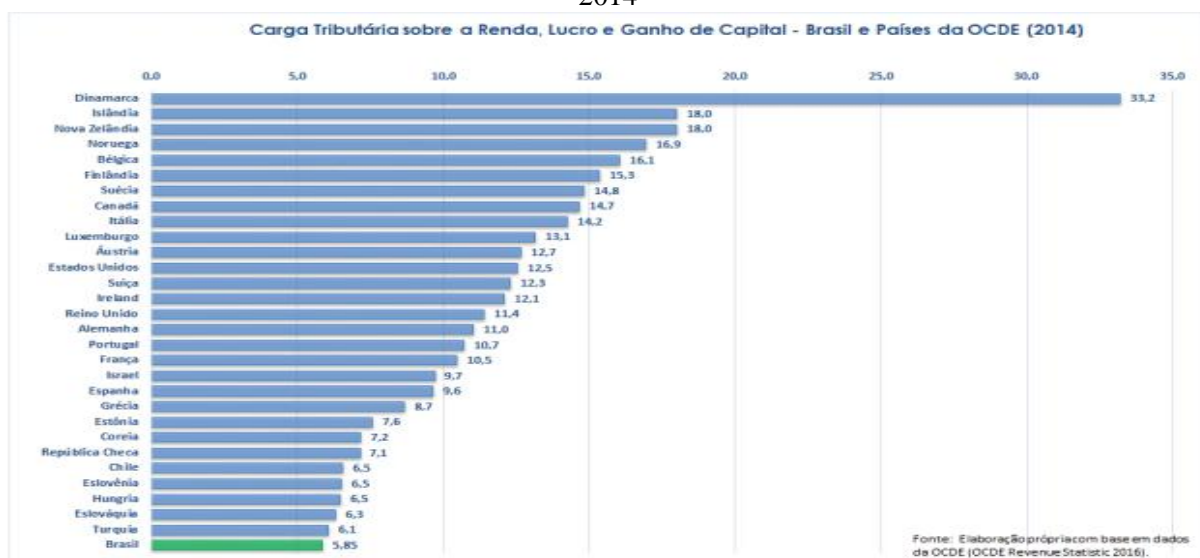
Assim, se a tributação sobre o consumo é elevada, mais onerosa se torna para a população de menor renda, acentuando a desigualdade social e intensificando a disparidade do peso da carga tributária entre as classes mais e menos favorecidas.

Ato contínuo cumpre analisar a tributação da renda no Brasil, tendo em vista sua enorme importância para alcançar uma tributação mais justa. O imposto sobre a renda é o imposto mais pessoal que se conhece, porque possibilita considerar as condições individuais do contribuinte, permitindo verificar a efetiva capacidade contributiva da pessoa, sendo, por isso, o imposto que melhor atende aos preceitos da chamada justiça fiscal.

Assim, nos impostos sobre a renda, a progressividade e a pessoalidade tenderão a estarem mais presentes, permitindo ao legislador atender ao princípio da capacidade contributiva, objetivando maior distribuição de riquezas, ao respeitar-se de forma mais efetiva a capacidade de contribuir para os custeios do Estado, e a obtenção da tão almejada justiça fiscal.

Entretanto, a tributação da renda no Brasil encontra-se em patamar muito inferior se comparado com os países da OCDE, figurando o Brasil na última colocação, o que pode ser visualizado através do gráfico adiante:

Gráfico 5 – Carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil e em países da OCDE em 2014



FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

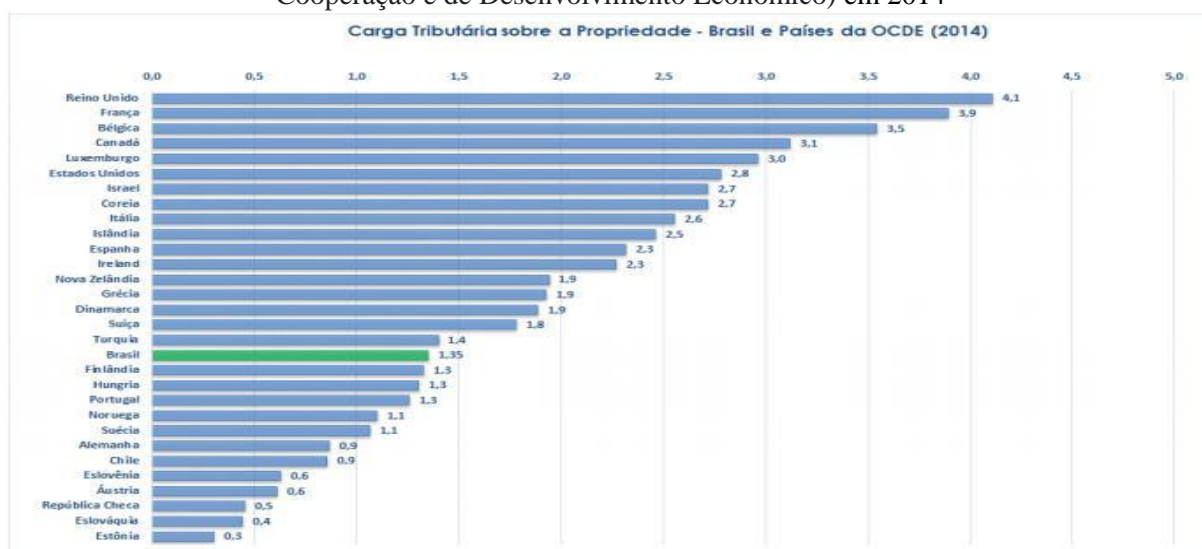
Dessa forma, a baixíssima tributação da renda no Brasil, em total contramão dos países desenvolvidos, representa mais um mecanismo que contribui fortemente para a concentração de renda no país, acentuando a patente desigualdade social.

Nesse diapasão, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>104</sup> discorre que, no Brasil, a tributação sobre a propriedade também se encontra em patamar muito aquém do desejado, sendo tal forma de tributação, assim como da renda, outra forma de atender ao princípio da capacidade contributiva e promover maior justiça fiscal.

Além disso, o autor verifica que no Brasil, a alíquota máxima para a tributação do ITD (imposto sobre a transmissão de bens por mortes e por doações) é de 8%, de acordo com a Resolução do Senado nº 09/92, mas os Estados geralmente não praticam alíquotas maiores de 4%, ficando a média nacional em torno de 3,8%. Posteriormente, constata que a tributação sobre as heranças na maior parte dos países desenvolvidos é substancialmente maior que no Brasil.

Conforme o estudo promovido pela Receita Federal<sup>105</sup>, a tributação sobre a propriedade, no Brasil, consiste em 1,3% do PIB. Através do gráfico abaixo é possível verificar a comparação entre os países:

Gráfico 6 – Carga tributária sobre a propriedade no Brasil e em países da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico) em 2014



<sup>104</sup> RIBEIRO, R. L. (2015) **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, 3(3), 1–39.

<sup>105</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência. 49 f. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016. p. 13.

FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

Assim, constata-se facilmente que a tributação sobre o patrimônio no Brasil também se encontra abaixo da média dos países desenvolvidos, o que, dentro do contexto geral da distribuição da carga tributária brasileira, contribui ainda mais para o aprofundamento da desigualdade social.

## 5.2 A inobservância aos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade na carga tributária brasileira

Como visto anteriormente, quase metade da receita tributária brasileira advém da tributação indireta, onde é sobre o consumidor final, que é o contribuinte de fato, que recaem os ônus da tributação, de modo que os que possuem menor renda acabam tendo um maior percentual da sua riqueza retirado por esses tributos em relação aos de maior poder aquisitivo, não sendo possível estabelecer alíquotas progressivas de acordo com a capacidade contributiva de cada consumidor.

Tal forma de tributação, que incide sobre o consumo de bens e serviços, não permite o aferir o perfil econômico do consumidor que suportará a tributação, conforme assevera Misabel Derzi<sup>106</sup>:

O art. 145, § 1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. [...] A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não pessoal. É que, nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.

---

<sup>106</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1097.

Para tentar amenizar essa regressividade da tributação indireta, tanto Misabel Derzi<sup>107</sup> quanto Ricardo Lodi<sup>108</sup> propõe a aplicação do princípio da seletividade, tributando de maneira mais contumaz os bens e serviços menos essenciais, e, ao contrário, desonerando os mais essenciais, ou seja, o foco do princípio da seletividade está no produto, e não no contribuinte.

Nesse sentido, Baleeiro<sup>109</sup> defende cumprir a seletividade papel substitutivo da progressividade e da pessoalidade nos tributos indiretos:

“Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para consumo”.

Entretanto, analisando a distribuição da carga tributária brasileira, verifica-se que, na prática, a seletividade é pouquíssimo utilizada. Da tributação sobre o consumo, que perfaz 49,68% da receita tributária, somente ínfimos 9,80% são de tributos seletivos, conforme se constata do gráfico abaixo<sup>110</sup>:

Gráfico 7 – Receita tributária brasileira por base de incidência em 2014 e 2015

Receita Tributária por Base de Incidência - 2014 e 2015								
Cód.	Tipo de Base	2014			2015			
		R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%	
0000	Total da Receita Tributária	1.843.860,49	32,42%	100,00%	1.928.182,85	32,66%	100,00%	
1000	Tributos sobre a Renda	332.888,43	5,85%	18,05%	352.305,41	5,97%	18,27%	
1100	Pessoa Física	145.215,18	2,55%	7,88%	154.216,94	2,61%	8,00%	
1200	Pessoa Jurídica	117.600,95	2,07%	6,38%	109.891,99	1,86%	5,70%	
1900	Retenções não Alocáveis	70.072,30	1,23%	3,80%	88.196,48	1,49%	4,57%	
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	478.505,13	8,41%	25,95%	498.034,80	8,44%	25,83%	
2100	Previdência Social	319.096,37	5,61%	17,31%	326.488,38	5,53%	16,93%	
2110	Empregador	210.254,92	3,70%	11,40%	218.590,04	3,70%	11,34%	
2120	Empregado	97.120,12	1,71%	5,27%	96.372,05	1,63%	5,00%	
2130	Autônomo	11.759,75	0,21%	0,64%	11.495,82	0,19%	0,60%	
2190	Outros	-38,41	0,00%	0,00%	30,48	0,00%	0,00%	
2200	Seguro Desemprego	108.781,72	1,91%	5,90%	118.322,54	2,00%	6,14%	
2900	Outros	50.627,04	0,89%	2,75%	53.223,88	0,90%	2,76%	
3000	Tributos sobre a Propriedade	76.840,90	1,35%	4,17%	85.696,87	1,45%	4,44%	
3100	Propriedade Imobiliária	28.739,35	0,51%	1,56%	31.864,47	0,54%	1,65%	
3200	Propriedade de Veículos Automotores	32.452,96	0,57%	1,76%	36.257,11	0,61%	1,88%	
3300	Transferências Patrimoniais	15.648,59	0,28%	0,85%	17.575,28	0,30%	0,91%	
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	925.635,63	16,28%	50,20%	957.923,77	16,22%	49,68%	
4100	Gerais	630.408,75	11,08%	34,19%	644.948,98	10,92%	33,45%	
4110	Não Cumulativos	408.982,43	7,19%	22,18%	420.330,59	7,12%	21,80%	
4120	Cumulativos	221.426,32	3,89%	12,01%	224.618,39	3,80%	11,65%	
4200	Seletivos	177.527,63	3,12%	9,63%	188.897,57	3,20%	9,80%	
4210	Automóveis	40.345,95	0,71%	2,19%	41.828,76	0,71%	2,17%	
4220	Bebidas	16.177,43	0,28%	0,88%	16.118,25	0,27%	0,84%	
4230	Combustíveis	45.329,57	0,80%	2,46%	51.206,66	0,87%	2,66%	
4240	Energia Elétrica	30.828,74	0,54%	1,67%	32.619,52	0,55%	1,69%	
4250	Tabaco	9.846,48	0,17%	0,53%	10.091,88	0,17%	0,52%	
4260	Telecomunicações	34.999,45	0,62%	1,90%	37.032,50	0,63%	1,92%	
4300	Comércio exterior	36.773,72	0,65%	1,99%	38.969,36	0,66%	2,02%	
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Policia	44.427,11	0,78%	2,41%	48.436,19	0,82%	2,51%	
4500	Contribuições Previdenciárias	22.222,42	0,39%	1,21%	22.156,65	0,38%	1,15%	
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	14.276,00	0,25%	0,77%	14.515,03	0,25%	0,75%	
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	29.819,44	0,52%	1,62%	34.686,30	0,59%	1,80%	
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	63,29	0,00%	0,00%	5,25	0,00%	0,00%	
5200	Outros	29.756,15	0,52%	1,61%	34.681,05	0,59%	1,80%	
9000	Outros Tributos	170,96	0,00%	0,01%	-464,30	-0,01%	-0,02%	

FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

<sup>107</sup> Ibidem.

<sup>108</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ n° 18. Rio de Janeiro, 2010, v. 1, p. 13.

<sup>109</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 694.

<sup>110</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 49 f. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016. p. 31.



Além disso, 20% da receita tributária total é obtida somente com o ICMS, que consiste em um imposto que é facultativamente seletivo, de acordo com o gráfico a seguir:

Gráfico 8 – Receita tributária brasileira por relevância do tributo em 2014 e 2015

<b>Receita Tributária por Relevância do Tributo</b>							
<b>Tributo</b>		<b>2014</b>			<b>2015</b>		
		<b>R\$ milhões</b>	<b>% PIB</b>	<b>%</b>	<b>R\$ milhões</b>	<b>% PIB</b>	<b>%</b>
<b>Total da Receita Tributária</b>		<b>1.843.860,49</b>	<b>32,42%</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.928.182,85</b>	<b>32,66%</b>	<b>100,00%</b>
1	ICMS	384.286,91	6,76%	20,84%	396.513,09	6,72%	20,56%
2	Imposto de Renda	319.538,66	5,62%	17,33%	341.901,46	5,79%	17,73%
3	Contribuição para a Previdência Social (1)	315.183,56	5,54%	17,09%	320.447,09	5,43%	16,62%
4	Cofins	194.696,29	3,42%	10,56%	199.876,00	3,39%	10,37%
5	Contribuição para o FGTS (2)	108.781,72	1,91%	5,90%	118.322,54	2,00%	6,14%
6	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	62.331,83	1,10%	3,38%	59.146,89	1,00%	3,07%
8	ISS	55.231,69	0,97%	3,00%	58.083,52	0,98%	3,01%
7	Contribuição para o PIS/Pasep	51.441,22	0,90%	2,79%	52.589,86	0,89%	2,73%
9	Imposto sobre Produtos Industrializados	49.201,55	0,87%	2,67%	48.048,71	0,81%	2,49%
10	Impostos sobre o Comércio Exterior	36.773,72	0,65%	1,99%	38.969,36	0,66%	2,02%
12	IPVA	32.452,96	0,57%	1,76%	36.257,11	0,61%	1,88%
11	Imposto sobre Operações Financeiras	29.756,15	0,52%	1,61%	34.681,05	0,59%	1,80%
15	IPTU	27.839,23	0,49%	1,51%	30.759,50	0,52%	1,60%
13	Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	26.808,87	0,47%	1,45%	29.339,60	0,50%	1,52%
16	Outros Tributos Estaduais	27.352,32	0,48%	1,48%	29.067,47	0,49%	1,51%
14	Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	19.528,99	0,34%	1,06%	20.796,90	0,35%	1,08%
17	Salário Educação	18.410,69	0,32%	1,00%	19.038,91	0,32%	0,99%
18	Contribuições para o Sistema S	16.884,42	0,30%	0,92%	18.153,27	0,31%	0,94%
19	Outros Tributos Municipais	12.197,62	0,21%	0,66%	14.054,13	0,24%	0,73%
20	ITBI	10.950,43	0,19%	0,59%	11.106,63	0,19%	0,58%
21	Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	8.338,98	0,15%	0,45%	8.885,35	0,15%	0,46%
23	ITCD	4.698,16	0,08%	0,25%	6.468,65	0,11%	0,34%
24	Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	4.768,78	0,08%	0,26%	5.422,13	0,09%	0,28%
22	Taxas Federais	4.877,17	0,09%	0,26%	5.314,60	0,09%	0,28%
25	Contrib. Partic. Seguro DPVAT	3.968,90	0,07%	0,22%	4.241,70	0,07%	0,22%
35	Cide Combustíveis	25,71	0,00%	0,00%	3.271,18	0,06%	0,17%
26	Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.203,54	0,06%	0,17%	3.004,83	0,05%	0,16%
27	Cide Remessas	2.498,74	0,04%	0,14%	2.983,43	0,05%	0,15%
28	Contrib. Custeio Pensões Militares	2.343,24	0,04%	0,13%	2.649,78	0,04%	0,14%
29	Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	2.851,89	0,05%	0,15%	2.172,45	0,04%	0,11%
30	Outras Contribuições Federais (3)	1.628,14	0,03%	0,09%	1.656,79	0,03%	0,09%
31	Contribuições Rurais	1.496,10	0,03%	0,08%	1.573,53	0,03%	0,08%
32	Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.059,26	0,02%	0,06%	1.281,77	0,02%	0,07%
33	Imposto Territorial Rural	900,12	0,02%	0,05%	1.104,97	0,02%	0,06%
34	Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	813,45	0,01%	0,04%	890,35	0,02%	0,05%
37	Cota-Parte Contrib. Sindical	594,50	0,01%	0,03%	598,64	0,01%	0,03%
36	Receita da Dívida Ativa	144,98	0,00%	0,01%	-490,40	-0,01%	-0,03%

FONTE: Elaboração com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).



Ou seja, analisando conjuntamente os gráficos, é possível concluir que a carga tributária brasileira, que já é extremamente regressiva ao se basear na tributação sobre o consumo, atende pouquíssimo ao princípio da seletividade, possuindo como principal tributo o ICMS, que não é obrigatoriamente seletivo.

Ademais, observa-se que somente o ICMS possui maior participação na receita tributária total do que toda a tributação sobre a renda somada. A tributação sobre a renda, como explicado ao longo da pesquisa, permite de maneira muito mais profícua a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. No Brasil, além dela ser extremamente baixa, ainda apresenta outros problemas que diminuem ainda mais sua eficácia, ampliando a desigualdade social.

O relatório “Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária”<sup>111</sup>, feito pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, analisa as recentes declarações de imposto de renda fornecidas pela Receita Federal do Brasil, que compõem o mais amplo conjunto de informações já fornecido pelo órgão. A partir de tais dados, é possível detectar inúmeras falhas na já baixa tributação sobre a renda.

Primeiramente, uma das mais graves falhas é o fato de que a tributação sobre a renda no Brasil não alcança todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas. A legislação atual não submete à tabela progressiva do Imposto de Renda os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributados com alíquotas inferiores à do Imposto de Renda incidente sobre a renda do trabalho.

Outrossim, hoje, as alíquotas por faixas do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) são divididas em quatro, a depender da faixa de renda do declarante. A inexistência de alíquotas maiores para quem ganha muito mais do que o piso da maior alíquota contribui ainda mais para acentuar a concentração de renda. Esta situação é piorada pela defasagem de mais de 80% da tabela do IRPF, há mais de 20 anos sem reajuste<sup>112</sup>.

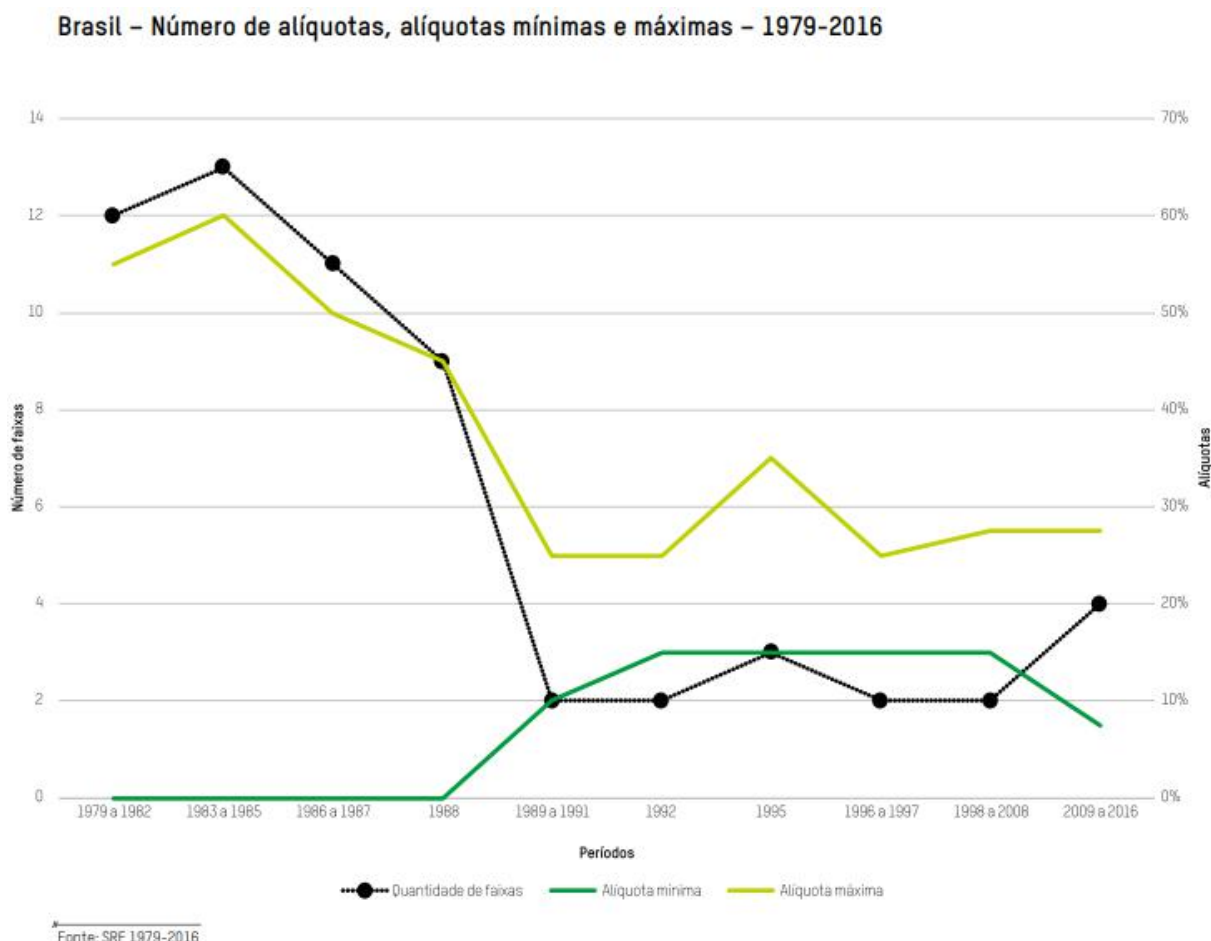
---

<sup>111</sup> SALVADOR, Evilasio. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: < <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

<sup>112</sup> FOLHA DE SÃO PAULO. 03/01/2017. “Em 20 anos, tabela do IR sofre defasagem de 83,12%, diz Sindifisco”. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1846629-em-20-anos-tabela-do-ir-sofre-defasagem-de-8312-diz-sindifisco.shtml>. Acessado em 09/09/2017

Consoante o gráfico abaixo<sup>113</sup>, verifica-se que o Brasil já chegou a ter 13 alíquotas distintas para o IRPF, que alcançavam maiores contribuições dos que ganhavam muito mais que o piso da maior alíquota:

Gráfico 9 – Número de alíquotas do IRPF entre 1979 e 2016



FONTE: Elaboração com base nos dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal – 1979-2016

Ademais, os 71.440 declarantes que, no ano de 2013, possuíam renda acima de 160 salários-mínimos, praticamente não possuíam rendimentos tributáveis, pois 65,80% de sua renda tinha origem em rendimentos isentos e não tributáveis. Além disso, a partir da faixa de rendimentos de 40 a 80 salários mínimos, o imposto de renda começa a perder progressividade, de modo que os contribuintes cuja renda é superior a 40 salários mínimos passam a pagar proporcionalmente menos Imposto de Renda do que os contribuintes das faixas salariais inferiores, conforme se verifica através do gráfico adiante:

<sup>113</sup> OXFAM. **A distância que nos une**. Disponível em: [https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio\\_A\\_distancia\\_que\\_nos\\_une.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf). Acessado em 08 de Abril de 2018.

Gráfico 10 – Alíquotas médias do IRPF de acordo com a faixa de rendimento total em 2013

FAIXA DE RENDIMENTO TOTAL	2013		
	Rendimentos tributáveis + isentos	Imposto devido	Aliq. média
Até ½ salário mín.	274,65	0,03	0,01%
½–1 salário mín.	3.785,88	0,06	0,00%
1–2 salários mín.	13.085,18	0,37	0,00%
2–3 salários mín.	56.255,35	1,88	0,00%
3–5 salários mín.	236.327,57	1.180,96	0,50%
5–10 salários mín.	389.415,04	12.135,91	3,12%
10–20 salários mín.	368.787,42	30.517,32	8,28%
20–40 salários mín.	311.798,21	34.793,95	11,16%
40–80 salários mín.	205.768,81	20.764,63	10,09%
80–160 salários mín.	106.454,53	7.074,28	6,65%
> 160 salários mín.	233.423,91	7.763,01	3,33%
<b>TOTAL</b>	<b>1.925.376,56</b>	<b>114.232,39</b>	<b>5,93%</b>

FONTE: Elaboração com base nos dados “Grandes Números do IRPF – Anos-Calendários 2007 a 2013”.

Por último, a tributação sobre o patrimônio, que, assim como a tributação sobre a renda, também permite maior aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade, também se encontra aquém do desejado, que, como visto ao longo da pesquisa, somente alcança o montante de 4% da receita tributária.

Pode-se citar, por exemplo, diversos tipos de patrimônio simplesmente não tributados. A posse de jatos, helicópteros, iates e lanchas não incorre no pagamento de nenhum tributo por seus proprietários<sup>114</sup>. Além disso, não ocorre tributação progressiva sobre a herança, que atualmente constitui parcela irrisória da arrecadação no Brasil, indo na contramão da maior parte dos países desenvolvidos.

Assim, verifica-se que a distribuição da carga tributária brasileira, que naturalmente já acentua a desigualdade social, ainda atende muito pouco aos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade.

<sup>114</sup> SALVADOR, Evilasio. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 05 de Maio de 2018.

## CONCLUSÃO

A Constituição da República preconiza como um dos seus principais objetivos a redução da desigualdade social, que é uma das maiores do planeta e constitui um sério entrave ao desenvolvimento do país.

Conforme elucidado ao longo da pesquisa, a tributação consiste em um instrumento fundamental para a diminuição dessa desigualdade, almejando a construção de um sistema tributário justo e que promova a chamada justiça fiscal.

Entretanto, na realidade, a carga tributária brasileira é baseada em tributos indiretos, que, incidindo sobre o consumo de bens e serviços, possuem um impacto muito maior sobre a população de baixa renda, por ser inviável a aplicação do princípio da progressividade e da pessoalidade de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo. Além disso, a seletividade também é pouquíssima utilizada para amenizar a regressividade dessa forma de tributação.

Já a tributação sobre a renda e o patrimônio, que permitem a aplicação mais profícua da capacidade contributiva e da progressividade, possibilitando a redução das disparidades sociais, tem baixíssima incidência na distribuição da carga tributária, ao contrário da maior parte dos países desenvolvidos ao redor do mundo. Além disso, apresentam inúmeras falhas que contribuem ainda mais para a regressividade do sistema como um todo.

Para que o Estado alcance o seu compromisso com a equidade tributária e torne mais eficaz as suas ações voltadas à justiça fiscal e à diminuição da desigualdade, impõe-se a alteração da distribuição da carga tributária brasileira e sua estruturação, atendendo aos princípios insculpidos na Constituição Federal, que foram amplamente detalhados ao longo da pesquisa.

Assim, é preciso promover a diminuição da tributação sobre o consumo, substituindo-a pela tributação sobre a renda e o patrimônio, que possuem maior progressividade e pessoalidade. Outrossim, é necessário a maior aplicação da seletividade na tributação indireta remanescente, permitindo uma maior desoneração dos bens essenciais, como os da cesta básica.

Nesse diapasão, deve haver uma ampliação do número de alíquotas do imposto de renda e a atualização de sua tabela, permitindo que a aplicação da capacidade contributiva seja dotada de maior eficácia, aumentando a progressividade e tributando efetivamente a

população de maior renda, que hoje, devido às falhas do sistema, é proporcionalmente menos tributada.

Assim sendo, é possível submeter todos os rendimentos recebidos por pessoas físicas à tabela do Imposto de Renda.

Em relação à tributação sobre o patrimônio, urge a necessidade de aumentar, no geral, a sua participação na arrecadação tributária total, cuja modificação mais patente consistente no aumento da progressividade da tributação sobre a herança, tendo em vista sua ínfima participação na receita tributária, além das insignificantes alíquotas se comparadas aos países desenvolvidos.

Dessa forma, a diminuição da regressividade da carga tributária brasileira perpassa inevitavelmente por uma maior tributação sobre a renda e o patrimônio, em detrimento da tributação sobre o consumo, consubstanciando na prática o ideal de justiça fiscal e acarretando a diminuição da concentração de renda.

Assim sendo, a reestruturação da carga tributária brasileira é fundamental para que o Estado Brasileiro, atendendo aos princípios delineados na Constituição Federal, possa promover a consecução de seus objetivos e reduzir a lamentável desigualdade social que assola o país

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2016.

\_\_\_\_\_. 12. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador - JusPodivm, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. São Paulo: Gen. p.168.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. São Paulo: [s.e.] Arcádia, 1944.

BLOG BRUNDP. **Human Development Report 2016**. 2017. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-HDR16%20Report.pdf>>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2018.

BLOG IBPT. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade)**. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 28 de Maio de 2018.

BLOG NAÇÕES UNIDAS. **Salvaguardas Contra a Reversão dos Ganhos Sociais Durante a Crise Econômica no Brasil**. Disponível em: <[https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil\\_Portuguese.pdf](https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 02 de Fevereiro de 2018.

\_\_\_\_\_. **Salvaguardas Contra a Reversão dos Ganhos Sociais Durante a Crise Econômica no Brasil.** Disponível em: <[https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil\\_Portuguese.pdf](https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/02/NovosPobresBrasil_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 12 de Abril de 2018.

BLOG OSFAM BRASIL. **Uma Economia para os 99%.** Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/uma-economia-para-os-99>>. Acesso em: 07 de Setembro de 2017.

BLOG SOCIAL. **Rel: Crimes do Latifúndio – A Concentração Fundiária no Brasil e a Ociosidade do Latifúndio.** Disponível em: <<http://www.social.org.br/relatorios/relatorio002.htm>>. Acesso em: 14 de Abril de 2014.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Brasília: Planalto do Governo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 03 de Abril de 2018.

\_\_\_\_\_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

\_\_\_\_\_. Constituição da República do Brasil de 1946. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Não paginado. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 de Setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** 49 f. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24. ed.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de finanças.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.



COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014. p. 362.

COSTA, André; POCHMANN, Marcio; AMORIM, Ricardo, SILVA, Ronnie (org.). **Atlas da exclusão social no Brasil. Dinâmica e manifestação territorial**. Volume 2. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FAORO, Raymundo. **Os Donos do Poder: Formação do Patronato Político Brasileiro**. São Paulo: Globo, 1958.

FERRAZ, Loren-Louise Giacomassi; HACK, Érico. **O princípio da capacidade contributiva e a tributação de bens de luxo na moda**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades, OPET nº 08. Curitiba, 2012.

FURTADO, Celso. **Análise do “modelo” brasileiro**. 2ª edição. São Paulo: Civilização Brasileira, 1972.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

GALBRAITH, James K. **Inequality and Instability – A study of the world economy just before the great crisis**. New York: Oxford University Press, 2012.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **Iniquidade Social no Brasil: Uma aproximação e uma tentativa de dimensionamento**. Brasília: IPEA, 2003. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4205](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4205)>. Acesso em: 20 de Março de 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRANJA GF, Zoboli ELCP, Fracolli LA. **O discurso dos gestores sobre a equidade: um desafio para o SUS**. Cien Saude Colet 2013.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 12. ed. Rio de Janeiro: J. Olympio, 1978.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Equitativa. Ensaio Fundação de Economia e Estatística SEH**. Porto Alegre, v. 22, no 1, 2001.

LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, Enxada e Voto**. São Paulo: Alfa Ômega, 1976.

LESSA, C. **Quinze anos de política econômica**. São Paulo: Brasiliense, 1981.

LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora UNESP, IE/UNICAMP, 2002.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Tributos em Espécie**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2012.

MACEDO, AC; PAIM, JS; SILVA, LM; COSTA, MCN. **Violência e desigualdade social: mortalidade por homicídios e condições de vida em Salvador, Brasil**. Revista Saúde Pública, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, I. G. da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. São Paulo, 2000. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcarti go\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcarti go_145.pdf)>. Acesso em: 15 de Junho 2017.

MEIRELLES, H. L. **Direito Municipal Brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1ª ed. Brasil: Martins Fontes, 2005.

OECD. **Revenue Statistics 2016**. Disponível em <[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016\\_rev\\_stats-2016-en-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016_rev_stats-2016-en-fr)>. Acesso em 02 de Fevereiro de 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. TD n. 1469. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5016](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016)>. Acesso em 22 de Abril de 2018.

OLIVEIRA, Francisco. **A crise da federação: da oligarquia à globalização**. In: AFFONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. (Orgs.). *A federação em perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

OXFAM. **A distância que nos une**. Disponível em: <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivosRelatorio\\_A\\_distancia\\_que\\_nos\\_une.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivosRelatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf)>. Acessado em 08 de Abril de 2018.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

\_\_\_\_\_. **O capital – no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POCHMANN, Márcio. **Desigualdade e Justiça Tributária**. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Brasília, 2008.

PORTAL APRENDIZ. **Pobres pagam 44% mais imposto, aponta estudo**. Disponível em <<http://portal.aprendiz.uol.com.br/content/pobres-pagam-44-mais-imposto-aponta-estudo>>. Acesso em 02 de Fevereiro de 2018.

PRADO JUNIOR, C. **Formação do Brasil Contemporâneo**. São Paulo: Brasiliense, 2004.

REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS. **Tributação e Desenvolvimento**. v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em 07 de Junho de 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. (2015) **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. 2010.

\_\_\_\_\_. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ nº 18. Rio de Janeiro, v.1, 2010.

\_\_\_\_\_. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. In: Rocha S. **Pobreza no Brasil: afinal, de que se trata?** Rio de Janeiro: FGV Editora, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SALVADOR, Evilasio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 12 de Junho de 2017.

\_\_\_\_\_. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: < <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 02 de Abril de 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA NV, Hasenbalg C. **Recursos familiares e transições educacionais**. Cad Saude Publica, 2002.

SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SINGER, Paul. **O Milagre Brasileiro - Causas e Consequências**. Caderno Cebrap, nº 6, São Paulo, 1972.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve Passeio pela História do Direito Brasileiro, passando pelos Tributos**. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>>. Acesso em: 03 de Abril de 2018.

**SOUZA, Pedro H. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013.** Universidade de Brasília, Instituto de Ciências Sociais. Brasília, 2016.

**VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 22 de Abril de 2018.

**VASCONCELOS, FAG; BATISTA FILHO, M. História do campo da alimentação e nutrição em saúde coletiva no Brasil.** Cien Saude Colet, 2011.